



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **PWRGASS s.r.o.**, IČ 28816196
sídlem Střítežská 399, 572 01 Polička – Dolní Předměstí
zastoupená daňovým poradcem Rambousek a partner a.s.
sídlem Křišťanova 4, 130 00 Praha 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2019, č. j. 17266/19/5300-21444-711428

takto:

- I. Rozhodnutí ze dne 29. 4. 2019, č. j. 17266/19/5300-21444-711428 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni k rukám společnosti Rambousek a partner a.s., daňového poradce, náhradu nákladů řízení ve výši 17 723,20 Kč, a to ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) dne 7. 5. 2015 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců července 2012 až prosince 2012. Hlavní ekonomickou činnost žalobkyně v předmětném zdaňovacím období představovala činnost obchodní, konkrétně nákup a prodej pohonných hmot (dále též „PHM“). V období od 12. 5. 2011 do 4. 11. 2013 byla žalobkyně registrována jako distributor PHM ve smyslu zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot. V průběhu navazujícího dokazování správce daně ověřoval daňové povinnosti žalobkyně v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od tuzemského dodavatele ZEROGAS Fuel s.r.o., DIČ: CZ28816218 (dále též „ZEROGAS FUEL“), který v prověřovaném období žalobkyni dodal PHM v úhrnné hodnotě základu daně 178 168 994,92 Kč. Ze získaných dokladů bylo zjištěno, že posuzované dodávky PHM byly předmětem řetězových obchodů, v rámci nichž došlo k postupnému přeprodeji PHM pořízených v rafinerii nacházející se v jiném členském státě Evropské unie, přičemž posledním článkem tohoto řetězce byla žalobkyně. V rámci prvostupňového řízení bylo ověřeno, že najatí dopravci TOHOZ s.r.o., DIČ CZ25729250 (nyní pod názvem SILVERTAB s.r.o.; dále též „TOHOZ“), a JASA s.r.o., DIČ CZ62956671 (dále též „JASA“), zboží přebírali přímo ve výdejních terminálech rafinerií v jiném členském státě, a to bez účasti dalších subjektů zapojených v řetězci. Místem vykládky byly vlastní provozovny žalobkyně v tuzemsku.
2. Daňová kontrola byla ukončena dne 21. 11. 2017, a to odepřením podpisu zprávy o daňové kontrole. V ní správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatele ZEROGAS FUEL, neboť neprokázala, že místem plnění je dle § 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), tuzemsko a že jsou tak prověřovaná dodání zboží předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Na základě uvedeného vyhodnocení doměřil správce daně žalobkyni dle něj neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně z tuzemských přijatých zdanitelných plnění v celkové hodnotě 35 633 800 Kč a příslušné dodávky posoudil jako intrakomunitární plnění dle § 16 zákona o DPH, u nichž žalobkyni vznikla povinnost přiznat daň dle § 25 zákona o DPH. Správce daně pak žalobkyni současně přiznal nárok na odpočet daně z těchto plnění, neboť tato byla předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH a žalobkyně byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
3. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně vydal šest dodatečných platebních výměrů ze dne 24. 11. 2017 na DPH dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), a na penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Konkrétně se jedná o dodatečné platební výměry správce daně č. j. 1760146/17/2808-50522-609178 za zdaňovací období měsíce července 2012 na DPH ve výši 8 670 876 Kč a penále ve výši 1 734 175 Kč, č. j. 1760253/17/2808-50522-609178 za zdaňovací období měsíce srpna 2012 na DPH ve výši 9 080 274 Kč a penále ve výši 1 816 054 Kč, č. j. 1760355/17/2808-50522-609178 za zdaňovací období měsíce září 2012 na DPH ve výši 5 602 472 Kč a penále ve výši 1 120 494 Kč, č. j. 1760370/17/2808-50522-609178 za zdaňovací období měsíce října 2012 na DPH ve výši 2 288 801 Kč a penále ve výši 457 760 Kč, č. j. 1760389/17/2808-50522-609178 za zdaňovací období měsíce listopadu 2012 na DPH ve výši 3 986 977 Kč a penále ve výši 797 395 Kč a č. j. 1760406/17/2808-50522-609178 za zdaňovací období měsíce prosince 2012 na DPH ve výši 6 004 400 Kč a penále ve výši 1 200 880 Kč.

4. K odvolání žalobkyně vydal žalovaný rozhodnutí ze dne 29. 4. 2019, č. j. 17266/19/5300-21444-711428 [toto rozhodnutí je označeno datem 26. 4. 2019, k jeho vydání (vypravení) však došlo dne 29. 4. 2019], jímž provedl pouze drobnou formulační změnu výroků dodatečných platebních výměrů a v ostatním je ponechal beze změny. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ve smyslu § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
5. V žalobě žalobkyně namítala, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav a jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalobkyně marně požadovala, aby žalovaný výslovně uvedl, jakým způsobem prokazuje, že vlastnické právo bylo na žalobkyni převedeno již v zahraničí. Žádala o uvedení konkrétního důkazu, nikoli pouze konstatování na s. 32 zprávy o daňové kontrole, že se zbožím mohla žalobkyně disponovat při přechodu státní hranice. Dopravce rovněž po celou dobu dopravy disponuje se zbožím, ale ekonomickým vlastníkem se nestává. Žalobkyně poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uvedla, že z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, jak žalovaný vyhodnotil předložené důkazy prokazující, že místo zdanitelného plnění bylo v České republice.
6. Žalobkyně popsala transakce tak, že dopravce jel do rafinerie v jiném členském státě EU, kde byly do jeho cisterny stočeny PHM. Na mezinárodně uznávaném nákladním listu CMR byl uveden v jednotlivých kolonkách „prodejce“, „kupující“ a „dopravce“, žalobkyně se na těchto listinách nevyskytovala. Zároveň „kupující“ zajišťoval dokumenty AAD, resp. e-AD, na základě nichž probíhala přeprava PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do České republiky. PHM byly v souladu s dokumenty AAD dodány na místo určené v České republice, kde byly propuštěny správcem daně do režimu volného oběhu. Po propuštění zboží do volného oběhu „kupující“ prodal zboží daňovému subjektu nebo jinému subjektu, který zboží následně dodal daňovému subjektu.
7. Ze svědecké výpovědi předsedy představenstva obchodní korporace ECOLL INVEST Mgr. D. je zřejmé, že žalobkyni vůbec nezná a že zařizoval pouze otázku spotřební daně. Žalovaný nezjišťoval, kdo si u něj zařízení podmíněného osvobození od spotřební daně objednával. Ačkoliv není režim spotřební daně pro určení daňové povinnosti k DPH rozhodující, skutečnosti, za jakých probíhala doprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, jsou závažnými indiciemi pro toto posouzení. Ve výpovědi svědka je zcela jasně uvedeno, že dopravce uzavíral smlouvu s odesílatelem zboží. Žalovaný se s touto skutečností nevypořádal a v rozhodnutí ji přímo popírá.
8. Podle žalobkyně všechny důkazy podporují, že skutkový stav nastal tak, jak ona tvrdila, a žalovaný nepředložil jediný důkaz, kterým by tyto důkazy vyvrátil či zpochybnil. Na žalovaného tak přešlo důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, se kterým se nevyrovnal. Žalobkyně rovněž zpochybňovala použitelnost žalovaným odkazované judikatury na nyní posuzovanou věc.
9. Žalobkyně doplnila, že dle Soudního dvora EU se při převodu práva nakládat jako vlastník jedná o jakýkoliv převod majetku jednou smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávní, aby s ním fakticky nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku, a to i v případě, že nedojde k přechodu vlastnictví podle soukromého práva. Pojem dodání zboží tedy nemůže být vykládán jako převod vlastnictví podle soukromého práva jednotlivých členských států. Důvodem je nutnost zajistit, aby dodání zboží bylo zdaňováno jednotně ve všech členských státech. To ovšem neznamená, že soukromé právo musí být generálně

odmítnuto. Žalobkyně uvedla, že zboží je zpravidla dodáno, tj. právo nakládat se zbožím jako vlastník je převedeno v tom okamžiku a na tom místě, na němž kupující nabude vlastnictví ke zboží, pokud se kupní smlouva bude řídit českým soukromým právem. Nejčastěji se tak stane převzetím věci. Jistě z tohoto pravidla existují výjimky, je však na správci daně, aby prokázal, že právo nakládat se zbožím jako vlastník se odlišuje od momentu, kdy přešlo vlastnické právo podle soukromého práva.

10. Dále bylo žalovanému vytýkáno, že zcela ignoruje a popírá mezinárodní Úmluvu o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (dále též „Úmluva CMR“), jež byla vyhlášena vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 11/1975 Sb. Podle čl. 9 Úmluvy CMR je nákladní list, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem. Ve všech příložených nákladních listech, které se vztahují k dodávkám, u nichž byl zpochybněn nárok na odpočet, je zcela jasně uvedeno, že až do místa určení na území ČR vystupovala žalobkyně v pozici přepravce a nesměla se zbožím volně nakládat. Nákladní list klade důraz na možnost disponovat se zbožím, což se blíží povaze ekonomického vlastnictví, což je pro DPH rozhodné. Žalovaný pak dle žalobkyně rovněž nezohlednil soubor mezinárodních pravidel Incoterms. Podle nich je vyloučeno stanovit bez bližších souvislostí, že vlastníkem zboží se stává subjekt od místa, odkud hradí přepravní náklady. Naopak je nutno zkoumat, kdy se stala žalobkyně ekonomickým vlastníkem a od kdy měla možnost se zbožím jako vlastník nakládat. Žalobkyně neměla možnost disponovat se zbožím, neboť byla vázána nejen sjednanými přepravními podmínkami Úmluvy CMR, ale zejména podmínkami z povolení AAD, resp. e-AD. Dále žalobkyně uvedla seznam dokumentů, které předložila nebo navrhla předložit, jakož i skutečnosti, jež z těchto dokumentů mají vyplývat.
11. Závěrem žalobkyně navrhla zrušit napadené rozhodnutí žalovaného.
12. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.
13. Na své argumentaci pak setrvala i žalobkyně v následné replice k vyjádření žalovaného.
14. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud o věci samé rozhodl po veřejném projednání věci dle § 51 s. ř. s.
15. Podle § 13 odst. 1 a 2 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2013, platilo: (1) Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. [...] (2) Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
16. Podle § 7 odst. 1 a 2 zákona o DPH platí: (1) Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. (2) Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo

přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.

17. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Toto ustanovení vychází z čl. 138 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Vyplývá z něj, že členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
18. Podle § 16 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, pořízením zboží z jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Za pořízení zboží z jiného členského státu se nepovažuje dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou nebo zaslání zboží podle § 18. Pořizovatelem se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu.
19. V dané věci lze odkázat na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, publ. pod č. 3901/2019 Sb. NSS, který s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (v rámci tohoto řízení před Nejvyšším správním soudem byla Soudním dvorem EU zodpovězena předběžná otázka, a to rozsudkem ze dne 19. 12. 2018, ve věci C-414/17, AREX CZ, Nejvyšší správní soud však v daném rozsudku odkazoval i na další rozhodnutí Soudního dvora EU) uvedl:
„[104] Z rozsudku EMAG vyplývá, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje. Uskutečněnou přepravu zboží je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky. Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Další podmínkou, aby se na straně kupujícího jednalo o

pořízení zboží z jiného členského státu, je, že kupující nabude právo nakládat se zbožím jako vlastník.

[105] Z rozsudku *Euro Tyre Holding* vyplývá, že k tomu, aby bylo určeno, která transakce má být považována za intrakomunitární plnění, je třeba zabývat se jak dodáním zboží, tedy převodem práva nakládat s věcí jako vlastník, tak otázkou přepravy nebo odeslání do jiného členského státu (bod 30). Prvořadá je však otázka dodání zboží. V případě, že se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskuteční před tím, než došlo k přepravě uvnitř EU, není již možné tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (viz bod 33 rozsudku *Euro Tyre Holding* a bod 32 rozsudku SDEU ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, VSTR). Ohledně obdobných závěrů viz také rozsudek NSS *Jasa*.

[106] Nejprve je tedy třeba posoudit, kde a kdy došlo k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník. (...)

[108] Ačkoliv ze shora citované judikatury vyplývá, že dodání zboží (převod práva nakládat s věcí jako vlastník) nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů, neznamená to, že by v posuzování dané otázky nehrálo vůbec žádnou roli. Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že zpravidla k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník dojde společně s nabytím vlastnického práva, pokud se vztah bude řídit českým právem. Nejvyšší správní soud s ní v tomto směru souhlasí. Z citované judikatury rozhodně nevyplývá, že by se k vnitrostátní úpravě převodu vlastnictví za žádných okolností přihlížet nemělo. (...)

[110] Z citované judikatury je proto třeba dovodit, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Musí se nicméně jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Některé hraniční případy upravuje přímo směrnice o DPH, například nepřihlížení k výhradě vlastnictví, neboť v takovém případě se v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. b) považuje za dodání zboží již skutečné předání zboží. Převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto hraje důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu směrnice o DPH. (...)

[114] V důsledku uvedeného rozsudku (*AREX CZ*, pozn. krajského soudu) je proto také třeba částečně zpřesnit předchozí závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 24/2016-40, č. 3456/2016 Sb. NSS, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem. Obdobně též v rozsudku NSS *Jasa*, ve kterém soud uvedl, že právo nakládat s věcí jako vlastník neznamená převod vlastnického práva v právním slova smyslu. V návaznosti na rozsudek SDEU *AREX CZ*, jakož i na další citovanou judikaturu SDEU, je třeba dospět k závěru, že pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo.“

20. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl (odst. [34]), že pro daňové subjekty označené na příslušných CMR listech jako příjemci je společné jejich problematické chování, které reprezentuje neplnění daňových povinností a nepodávání daňových přiznání k DPH; k takovému jednání docházelo již ve zde posuzovaných zdaňovacích obdobích, přičemž

v aktuální době byly daně subjekty pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní. Žalovaný v odst. [35] – [36] svého rozhodnutí dále konstatoval, že z provedených svědeckých výpovědí mj. vyplynulo, že obchodní korporace ECOLL INVEST v případě posuzovaných dodávek PHM jednala pouze ve vztahu ke spotřební dani, nákupu a prodeje PHM se neúčastnila. Z výsledku jednatele společnosti ARZETO s.r.o., DIČ CZ24121592 (dále též „ARZETO“), vyplynulo, že faktické jednání jménem společnosti ARZETO uskutečňovaly jiné osoby, pokud se svědek některých úkonů účastnil, pak to bylo na pokyn třetí osoby; relevantní informace o činnosti společnosti ARZETO však tento svědek nepodal. Žalovaný dále obsáhle zdůvodňoval svůj závěr, že přepravy dodávek PHM objednávala žalobkyně, která nesla náklady spojené s přepravou posuzovaných dodávek PHM (odst. [37] – [45] rozhodnutí žalovaného). Žalovaný dále poukázal na skutečnost (odst. [46] – [49] napadeného rozhodnutí, že žalobkyni byla zaslána výzva k prokázání skutečností ze dne 16. 11. 2016, v níž žalovaný vyzval žalobkyni k prokázání, že nárok na odpočet daně uplatňovaný z posuzovaných zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH. Součástí výzvy byl také požadavek, aby žalobkyně u jednotlivých přijatých zdanitelných plnění určila a prokázala dobu a místo dodání zboží, resp. prokázala, že místem plnění bylo dle § 7 zákona o DPH tuzemsko, a že daná plnění jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalobkyně na výzvu reagovala písemným vyjádřením, v němž rozvinula svou úvahu, proč nemohla právo nakládat se zbožím jako vlastník nabýt již v okamžiku načerpání PHM u odesílatele v jiném členském státě, přičemž dovodila, že právo nakládat se zbožím jako vlastník fakticky nabyla až v okamžiku, kdy se zboží ocitlo v nádržích jejích čerpacích stanic, tj. v tuzemsku. Svá tvrzení však žalobkyně dle žalovaného nedoložila, naopak se dovolávala toho, aby další dokazování provedl správce daně. Jelikož ani reakce žalobkyně na výsledek kontrolního zjištění nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění, došlo k sestavení zprávy o daňové kontrole; žalobkyně ji odmítla převzít, proto jí byl dokument odeslán do datové schránky.

21. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (odst. [50] – [67]) dále obsáhle odůvodňoval závěr, že žalobkyni je třeba považovat za objednatele přepravy (přičemž žalobkyně jednotlivé přepravní služby řádně uhradila a z těchto přijatých zdanitelných plnění spočívajících v poskytnutí přepravy PHM uplatnila nárok na odpočet daně), z čehož uzavřel, že přepravu zboží uvnitř EU je třeba přičíst až k transakcím mezi žalobkyní a jejím dodavatelem ZEROGAS FUEL, neboť k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni došlo ještě předtím, než došlo k přepravě PHM uvnitř EU. Přeprava tak nemůže být přičtena žádnému z předchozích dodání. Žalobkyně nakládala se zbožím jako vlastník dříve, než se uskutečnila jeho přeprava v rámci EU. Je tedy zcela bez významu, kdo byl v řetězci subjektů prvním pořizovatelem zboží, příp. prvním pořizovatelem zboží, který deklaroval svůj záměr přepravit předmětné PHM do jiného členského státu. Transakce mezi žalobkyní a jejím dodavatelem ZEROGAS FUEL je třeba považovat za dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou, u nichž se ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o DPH za místo plnění považuje jiný členský stát. Jedná se tak o intrakomunitární plnění, které za splnění zákonem stanovených podmínek představuje na straně dodavatele dodání zboží do jiného členského státu. Daný případ je pak nutno posoudit dle § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH jako přemístění zboží žalobkyní pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, kdy zboží bylo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a toto zboží bylo žalobkyní v rámci uskutečňování ekonomických činností v tomto jiném

členském státě nakoupeno. Jedná se tedy o pořízení zboží z jiného členského státu žalobkyní, ze kterého jí vznikla v souladu s § 25 a § 108 odst. 1 zákona o DPH povinnost přiznat daň na výstupu.

22. Žalobkyně podle žalovaného předložila správci daně formálně bezvadné daňové doklady vystavené jejím dodavatelem ZEROGAS FUEL. PHM pořízené žalobkyní však byly předmětem několika po sobě následujících prodejů spojených s jedinou přepravou z místa nakládky v jiném členském státě do tuzemska. Ke stočení PHM na území ČR došlo až na několik málo výjimek na čerpacích stanicích žalobkyně. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání naplnění zákonných podmínek vzniku nároku na odpočet daně. Žalobkyní předložené daňové doklady nemohou sloužit jako důkazní prostředky, jimiž by žalobkyně prokázala oprávněnost uplatněného nároku. Bylo přitom na žalobkyni, aby za takové situace tvrzené skutečnosti prokázala jinými důkazními prostředky. Důkazním prostředkem prokazujícím soulad tvrzení se skutečností se přitom nemohla stát ani evidence pro účely DPH vedená žalobkyní, neboť evidence pro účely DPH představuje evidenci přijatých zdanitelných plnění, která následně daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání k DPH za příslušné zdaňovací období a z nichž si uplatnil v daném zdaňovacím období nárok na odpočet daně, a to s přihlédnutím k důvodným pochybnostem, které správci daně vznikly.
23. Žalovaný dále uvedl, že podle Úmluvy CMR je CMR list dokladem o uzavření přepravní smlouvy mezi odesílatelem a dopravcem. Ze skutkových okolností nyní řešené věci je však zřejmé, že tím, kdo uzavřel smlouvu s dopravci TOHOZ a JASA, byla žalobkyně, nikoliv osoba uvedená jako odesílatel na CMR listech. Navíc dle vyjádření žalobkyně s korporacemi uvedenými na CMR listech jako odesílatelé neměla žádný smluvní vztah, z čehož lze taktéž dovodit, že pro ně žalobkyně nezajišťovala ani přepravu zboží. CMR listy tak lze považovat toliko za důkaz o tom, že zásilky PHM byly v jiném členském státě uvedenými dopravci převzaty k přepravě. Za relevantní dokumenty pak nelze považovat ani dokumenty AAD, resp. e-AD, neboť tyto nejsou způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení stěžejních skutečností z hlediska DPH, konkrétně pak, k jakému okamžiku nabyla žalobkyně právo nakládat s PHM jako vlastník, protože z těchto listin taková skutečnost vůbec nevyplývá. Navíc údaje o objednateli přepravy uvedené na předložených dokladech jsou jak v rozporu se zjištěními správce daně, že tím, kdo u dopravců TOHOZ a JASA fakticky objednával přepravu, byla žalobkyně, tak i s údaji uvedenými v předložených CMR listech, podle nichž by (v případě jejich souladu se skutečností) měly být těmi, kdo s dopravci uzavřel smlouvu o přepravě PHM, korporace Petrol D.D., JOPI Trade, spol. s r.o., SHELL AUSTRIA GmbH, GETA Berlin GmbH a Gunvor Raffinerie Ingolstadt GmbH. K dalším žalobkyní navrženým důkazům žalovaný uvedl, že žalobkyně se snaží poukázat na to, že by v její věci měl být zohledněn způsob, jakým jednotlivé subjekty zapojené do posuzovaných transakcí vykazovaly uskutečněná plnění. Nicméně způsob, jakým předcházející články samy kvalifikovaly svá dodání, nemůže sám o sobě legalizovat nárok na odpočet daně, byl-li uplatněn v rozporu se zákonem.
24. Vydání dokladů prokazujících zdanění vybraných výrobků (PHM) spotřební daní podle žalovaného není spojeno s převodem vlastnického práva. Jediným takovým dokladem je doklad o prodeji ve smyslu § 5 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který však v dané věci předložen nebyl. Z hlediska dodání zboží ve smyslu zákona o DPH není

rozhodující okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně (tj. ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a uvolnění vybraných výrobků do volného daňového oběhu) stejně jako skutečnost, že se určité zboží nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, neboť tento režim nezakazuje, aby předmětné zboží bylo během přepravy prodáno nebo aby s ním bylo mezi subjekty soukromého práva jinak obchodováno. Pro účely zákona o DPH nelze rozdělovat jednu intrakomunitární přepravu zahájenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně.

25. Soud konstatuje, že přes obsáhlost odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný svůj závěr o tom, že k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník na žalobkyni došlo v jiném členském státě EU, založil především na tom, že žalobkyně organizovala a hradila přepravu pohonných hmot z jiného členského státu do České republiky. Kritérium organizace přepravy však samo o sobě neobstojí, jak vyplývá z konstantní judikatury (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, publ. pod č. 3901/2019 Sb. NSS, bod [125], ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 41/2018-56, bod [25], ze dne 8. 11. 2018, č. j. 1 Afs 43/2018-49, bod [21], či ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43). Další důvody uvedené žalovaným jsou pak s kritériem organizace přepravy velmi úzce spojeny (místo určení dodávky bylo vždy u žalobkyně v její provozovně, všechny dodávky koupila žalobkyně pro svou vlastní ekonomickou činnost, přičemž měla od počátku úmysl pořídit a přepravit předmětné PHM pro sebe), a tedy bez dalšího rovněž nemohou obstát. Stejně tak je pro posouzení dané otázky bez významu tvrzení žalovaného o tom, že ostatní články řetězce neplní své daňové povinnosti a jsou pro správce daně nekontaktní.
26. Žalovaným poukazovaná skutečnost, že žádný z ostatních článků řetězce s dotčeným zbožím v průběhu přepravy fyzicky nedisponoval, pak rovněž nemá žádný vliv na závěr o (ne)nabytí vlastnického práva těmito subjekty, tedy ani na otázku nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník. K převodu vlastnického práva (podle českého práva) dochází účinností smlouvy, nikoliv fyzickým předáním věci. To se pak týká jak jednotlivě určené věci ve smyslu § 1099 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále též „o. z.“), tak i věci určené podle druhu ve smyslu § 1101 o. z. (srov. komentář k § 1101 o. z. obsažený v odborné publikaci SPÁČIL, Jiří, a kol. Občanský zákoník III: Věcná práva (§ 976-1474): komentář. Praha. C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-499-5). Podle již zrušeného zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (účinného v rozhodných zdaňovacích obdobích), pak k převodu vlastnického práva kupujícího ke zboží došlo sice předáním či oprávněním nakládat se zásilkou v případě přepravovaného zboží (§ 443), strany si však podle § 444 mohly písemně dojednat, že kupující nabude vlastnické právo před dobou uvedenou v § 443, jestliže předmětem koupě je zboží jednotlivě určené nebo zboží určené podle druhu a v době přechodu vlastnického práva bude dostatečně označeno k odlišení od jiného zboží. Ani fyzické nedisponování se zbožím ze strany dalších článků řetězce proto není dostačujícím důvodem pro závěr o tom, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni došlo již v jiném členském státě.
27. V této souvislosti je také třeba odkázat na bod [123] shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 137/2016-176, kde Nejvyšší správní soud odkázal i na možnost nabytí zboží od nevlastníka, které by bylo možno považovat za nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník pro účely DPH, a podotkl, že pro posouzení *může být důležitý i záměr*

kupujícího v okamžiku porřízení daného zboží, je-li podepřen objektivními okolnostmi (bod 34. rozsudku SDEU Euro Tyre Holding a bod 34. rozsudku Kreuzmayr).“ Dále je třeba připomenout, že v bodě [122] téhož rozsudku Nejvyšší správní soud označil argument o nabytí vlastnictví podle českého soukromého práva za „zavádějící, neboť směřuje dodání ve smyslu obchodního zákoníku a dodání podle předpisů o DPH, ačkoliv jde o odlišné instituty“. Z uvedeného plyne, že ani otázka nabytí vlastnického práva dle českého soukromého práva není jediným kritériem pro posouzení otázky, kdy žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu daňových předpisů.

28. Správní orgány musí patřičně zhodnotit, kdy a který ze subjektů zúčastněných na sporné transakci (řetězovém obchodu) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, tedy kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH. Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy. Své závěry v těchto otázkách nesmí žalovaný konstatovat jako zjevenou pravdu, ale musí je vypořádat ve vztahu k důkazům navrženým žalobkyní (srov. podobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2018, č. j. 1 Afs 43/2018-49, bod [26]).
29. Organizování přepravy žalobkyní samo o sobě neznamená, že žalobkyně mohla v době přepravy nakládat s přepravovaným zbožím (pohonnými hmotami) jako vlastník, tj. že by mohla tyto pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45: *„Daňové orgány sice správně vyšly z toho, že pokud jde o nakládání se zbožím jako vlastník, nejedná se o ekvivalent vlastnického práva a že tedy skutečně lze za určitých okolností i faktické nakládání se zbožím, bez toho, aby bylo převedeno vlastnické právo, považovat za dodání ve smyslu zákona o DPH, pominuly však tu skutečnost, že nebylo prokázáno, že na žalobce právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník někdy někdo převedl. Ze spisu plyne, že ačkoli žalobce měl fakticky v průběhu přepravy tyto pohonné hmoty ve své detenci, nemohl s nimi disponovat jinak než jako dopravce, neboť pouze k takovému jednání byl smluvně oprávněn. Správce daně ostatně nikdy ani netvrdil, že by žalobce od některého z předchozích vlastníků (ať již jde o původního vlastníka nebo o další subjekty v řetězci) oprávněně svědčilo také právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastník, tedy možnost tyto pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. Správce daně tuto skutečnost dovodil pouze ze skutečnosti, že žalobce organizoval přepravu pohonných hmot. Taková konstrukce však odporuje smyslu uvedeného ustanovení.“* Obdobné závěry pak plynou i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70.
30. Nyní posuzovaná věc je do značné míry rovněž podobná s případem řešeným v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 10. 2019, č. j. 51 Af 7/2018-74, bod 58.: *„Důvodem je specifický obchodní model těchto dodávek, v němž žalobkyně zároveň zajišťovala přepravu pohonných hmot ze zahraniční rafinérie do České republiky. Je tedy nutno zkoumat, zda žalobkyně tuto přepravu uskutečňovala na účet svých dodavatelů (popřípadě jiných článků obchodního řetězce) na základě smlouvy o přepravě či nikoli. Zatímco v případě kladné odpovědi na tuto otázku, tj. pokud by žalobkyně skutečně vystupovala v roli dopravce pro své dodavatele či jiný článek řetězce, by k dodání zboží, tj. převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, došlo nejdříve spolu s vykládkou pohonných hmot (do té doby by totiž*

mohla se zbožím nakládat pouze v rozsahu vymezeném přepravní smlouvou), v opačném případě by k převodu tohoto práva mohlo dojít již předáním nakládkových kódů. S ohledem na rozsudek Soudního dvora ve věci AREX CZ krajský soud k tomu poznamenává, že je nerozhodné, zda k dopravě pohonných hmot došlo v režimu podmíněného osvobození od daně či nikoli.“

31. Žalovaný se tedy, zjednodušeně řečeno, dostatečně nevypořádal s otázkou, zda žalobkyně v době přepravy PHM do její provozovny mohla se zbožím nakládat jako vlastník (tj. zda měla možnost pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. – v takovém případě k převodu tohoto práva došlo již v jiném členském státě), či zda toliko zajišťovala dopravu na základě (ať už písemné, nebo ústní) smlouvy o přepravě (to by zjevně znamenalo, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník by došlo nejdříve spolu s vykládkou pohonných hmot). Z citovaného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích rovněž plyne, že pro posouzení intrakomunitární povahy dodávky je důležitý také záměr prvního pořizovatele (hypoteticky ovšem i některého z následujících článků řetězce, který předchází vztahu daňového subjektu a jeho přímých dodavatelů) přepravit toto zboží do jiného členského státu při současném předložení DIČ vystaveného jiným členským státem (bod 60. posledně uvedeného rozsudku), a že skutečnost, že daňový subjekt nefakturoval přepravné svým dodavatelům samostatně, ještě neznamená, že k takovému započtení nedošlo, a to právě zohledněním nákladů přepravy již v kupní ceně pohonných hmot (bod 67. posledně uvedeného rozsudku). Tyto závěry jsou použitelné i v nyní posuzované věci. Jak vyplývá ze shora odkazované judikatury Soudního dvora EU, pro posouzení věci je důležitý i záměr kupujícího v okamžiku pořízení daného zboží, je-li podepřen objektivními okolnostmi (bod 34. rozsudku Euro Tyre Holding a bod 34. rozsudku Kreuzmayr).
32. Přestože žalobkyně navrhla hned několik důkazů, které měly prokázat převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni v tuzemsku, resp. to, jak probíhaly objednávky, jak a kdy bylo zboží přeprodáváno, kdo prováděl intrakomunitární dodávky atd. (např. objednávky, dodací listy, CMR listy, e-AD dokumenty, dokumenty VIES, doklady podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních), žalovaný ve shodě se správcem daně tyto důkazní návrhy odmítl s tím, že žalobkyní předložené daňové doklady nemohou s ohledem na pochybnosti, které správci daně vznikly, sloužit jako důkazní prostředky, jimiž by žalobkyně prokázala oprávněnost uplatněného nároku; bylo pak na žalobkyni, aby prokázala tvrzené skutečnosti dalšími důkazními prostředky. Taková argumentace žalovaného však nemůže obstát. Dospěje-li správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem (srov. bod [130] rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 137/2016-176, publ. pod č. 3901/2019 Sb. NSS). Žalovaný přitom připustil, že žalobkyně předložila správci daně formálně bezvadné daňové doklady vystavené jejím dodavatelem ZEROGAS FUEL, a tedy žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, které ji dle § 92 odst. 3 daňového řádu a § 73 odst. 1 zákona o DPH tížilo (viz odst. [68] napadeného rozhodnutí). Bylo tedy na správci daně, příp. žalovaném, aby svůj případný opačný závěr ve vztahu k místu plnění opřel o náležitě učiněná skutková zjištění. To však správce daně ani žalovaný neučinili, přičemž k vyvrácení žalobkyní tvrzených a prokazovaných skutečností nemohly postačovat samotné úvahy o organizování přepravy zboží žalobkyní a o (ne)možnosti ostatních

článků řetězce fyzicky disponovat se zbožím. Na uvedených závěrech nemění ničeho ani skutečnost, že správce daně dne 16. 11. 2016 vydal výzvu k prokázání skutečností – žalobkyně ostatně na základě výzvy učinila důkazní návrhy, správce daně ani žalovaný se však s nimi řádně nevyrovnal (srov. podobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 41/2018-56, bod [26]).

33. Žalovaný se rovněž řádně nevypořádal s relevantní argumentací žalobkyně o tom, že podle čl. 9 odst. 1 Úmluvy CMR nákladní list je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem, přičemž ve všech předložených nákladních listech, které se vztahují k dodávkám, u nichž byl zpochybněn nárok na odpočet, je podle žalobkyně jasně uvedeno, že až do místa určení na území ČR vystupovala žalobkyně v pozici přepravce a nesměla se zbožím volně nakládat. Stejně tak žalovaný nereagoval na námitky žalobkyně týkající se výkladu mezinárodních pravidel Incoterms či podmínek vyplývajících z povolení AAD, resp. e-AD; z uvedených důvodů je napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Ani z dosud provedených výsledků svědků neplynou žalovaným přijaté závěry. Mgr. D, dřívější předseda představenstva společnosti ECOLL INVEST a.s. (nyní Alfa Group Service and Investments a.s. v likvidaci), IČ 29276888, sdělil, že tato společnost nebyla s žalobkyní v žádném obchodním vztahu a že žalobkyni nezná; podobně vypověděl i dřívější místopředseda představenstva této společnosti R. F. a dřívější člen představenstva této společnosti P. P. Svědek L. M., jednatel společnosti ARZETO, pak uvedl, že si není jistý, že podepisoval nějakou smlouvu s žalobkyní. Ani z dalších svědeckých výpovědí (a to např. ani ze svědeckých výpovědí pana T. K. či pana J. R., obou ze společnosti TOHOZ, jež měla fyzicky provádět přepravu PHM) neplyne, zda žalobkyně během přepravy mohla s PHM nakládat jako vlastník, či zda pouze zajišťovala její přepravu, přičemž z nich ani není zřejmý záměr kupujícího (ani jiných článků řetězce) v okamžiku pořízení zboží (viz bod [123] rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 137/2016-176) či skutečnost, zda a jakým způsobem byla cena přepravy zboží fakturována obchodním partnerům žalobkyně, zda cena přepravy byla započtena na jiný dluh žalobkyně či zda např. došlo ke zohlednění ceny přepravy v ceně zboží.
34. V dané věci dospěl krajský soud ze všech uvedených důvodů k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí a zároveň skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadaného rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění [§ 76 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.], proto pro tuto vadu soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž žalovaný je právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku vázán (78 odst. 4 a 5 s. ř. s.).
35. Žalovaný proto v dalším řízení posoudí shora uvedené otázky, zejména otázku, zda žalobkyně v době přepravy PHM do její provozovny mohla se zbožím nakládat jako vlastník (tj. především zda měla možnost pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod.), nebo zda toliko zajišťovala jejich přepravu, zjistí okolnosti fakturování ceny přepravy zboží (či jejího případného započtení nebo zohlednění této ceny v ceně PHM) a pokusí se zjistit skutečný záměr žalobkyně (případně jiných článků řetězce) v okamžiku pořízení zboží. Za tím účelem provede důkazy včetně relevantních důkazů navržených žalobkyní v tom rozsahu, který bude dostatečný pro řádné zjištění stavu věci a správné zjištění a stanovení daně. Žalovaný se přitom v odpovídajícím rozsahu vypořádá s relevantní argumentací, kterou žalobkyně vznesla ve prospěch svého právního názoru.

Přitom se bude žalovaný řídit závěry shora odkazované judikatury, a to včetně rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 137/2016-176 (a v něm odkazované judikatury Soudního dvora EU) či rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 51 Af 7/2018-74, jež byly vydány až v době po vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

36. O nákladech řízení rozhodl krajský soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., když úspěšné žalobkyni přiznal proti žalovanému náhradu nákladů spočívajících v zaplaceném soudním poplatku z žaloby ve výši 3 000 Kč dle položky 18 bodu 2. písm. a) Sazebníku poplatků jako přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, a dále v právním zastoupení, a to ve třech úkonech právní služby [převzetí věci, podání žaloby a účast na jednání soudu podle § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif); náhradu nákladů právního zastoupení za repliku ze dne 2. 9. 2019 k vyjádření žalovaného soud nepřiznal, neboť v této replice nebyla obsažena žádná relevantní argumentace, jež by nemohla být uvedena již v žalobě], přičemž sazba za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč, za tři úkony právní služby činí náhrada nákladů řízení 10 200 Kč. Součástí nákladů řízení je dále též náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou zástupce žalobkyně na jednání soudu dne 22. 1. 2020 a zpět v rozsahu 6 půlhodin po 100 Kč dle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu. Celkem činí náhrada za promeškaný čas 600 Kč. Daňový poradce je plátcem DPH, proto se částka ve výši 10 800 Kč (10 200 Kč + 600 Kč) zvyšuje dle § 57 odst. 2 s. ř. s. (toto ustanovení se užije i na daňového poradce, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, bod [34]) o sazbu daně ve výši 2 268 Kč.
37. Zástupce žalobkyně má dále právo na náhradu vynaložených cestovních výdajů. Za cestu k jednání soudu dne 22. 1. 2020, uskutečněnou na trase Praha – Pardubice a zpět v rozsahu celkem 237 km (dle www.mapy.cz), při kombinované spotřebě benzínu 8,7 l na 100 km a při ceně 32 Kč za 1 litr 95oktanového benzínu [§ 4 písm. a) vyhlášky č. 358/2019 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad] náleží částka 659,80 Kč. Za opotřebení vozidla při sazbě základní náhrady v rozsahu 4,20 Kč za 1 km [§ 1 písm. b) vyhlášky č. 358/2019 Sb.] náleží částka 995,40 Kč. Celkem za tuto cestu činí cestovní výdaje 1 655,20 Kč. Přiznané náklady řízení proti žalovanému tak činí celkem 17 723,20 Kč (3 000 Kč + 10 200 Kč + 600 Kč + 2 268 Kč + 1 655,20 Kč).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 3. února 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu