



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **EUROBIT GROUP s. r. o.**, IČO: CZ27495477
Teplého 1375, 530 02 Pardubice
zástupce Rambousek a partner a.s.
Křišťanova 4, Praha 3, IČO 64829391
jednající prostřednictvím statutárního ředitele Ing. Jana Rambouska,
LL.M., daňového poradce evid.č. 693

proti
žalovaný: **Odvolací finanční ředitelství**
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

ve věci přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 13. října 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. října 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 29.264 Kč do 15 dnů o právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům

Specializovaného finančního úřadu na daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce roku 2011 a roku 2012.

1) **Obsah žalobních bodů**

2. Žalobce k věci uvedl, že byl distributorem pohonných hmot a jako takový zajistil podle zák. č. 311/2006 Sb. kauci ve výši 20 milionů Kč ve prospěch správce daně. O distributorech pohonných hmot je v poslední době vytvářen nepříznivý mediální obraz a je kladeno rovnítko mezi prodejce pohonných hmot a podvodníka resp. bílého koně. Proto zdůraznil že, jeho odvody činily v posledních letech, a to sociální a zdravotní pojištění, 1 082 874 Kč v roce 2011, 1 958 298 Kč v roce 2012 a 2 603 431 Kč v roce 2013. Daň ze mzdy 6 081 402 Kč v roce 2011, 6 139 847 Kč v roce 2012 a 925 053 Kč v roce 2013. DPH 4 990 615 Kč v roce 2011, 6 701 814 Kč v roce 2012 a 55 933 726 Kč v roce 2013. Daň z příjmů 422 940 Kč v roce 2011, 1 009 850 Kč v roce 2012 a 2 054 090 Kč v roce 2013. Celkově tedy odvedl daňový subjekt za poslední tři roky odvody ve výši 89 903 940 Kč. Zásadně se tedy ohradil vůči názoru správce daně, že by se v jeho případě mělo jednat o bílého koně, či podvodníka při obchodování s pohonnými hmotami (dále také „PHM“).
3. Konstatoval dále, že v průběhu měsíce března 2014 s ním začal správce daně telefonicky komunikovat ohledně zahájení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011. Jediný jednatel žalobce v té době závažným způsobem onemocněl a uvažovalo se o jeho hospitalizaci. V průběhu pracovní neschopnosti musel výrazným způsobem omezit svoje aktivity. Ačkoli byl správce daně o těchto problémech informován, nezaslal výzvu podle § 87 odst. 2, 3 zák. č. 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zahájil nezákonným způsobem daňovou kontrolu s nepřítomným daňovým subjektem za zdaňovací období duben 2011, u kterého hrozila prekluze, přičemž provedl nezákonnou domovní prohlídku provozovny bez příslušných povolení. Toto jednání bude patrně přezkoumáno orgány činnými v trestním řízení. Za ostatní zdaňovací období zahájil daňovou kontrolu řádným způsobem. Stížnost proti nezákonnému zahájení kontroly prvoinstanční orgán zamítl, a teprve Odvolací finanční ředitelství stížnosti vyhovělo a pokračování v nezákonně zahájené kontrole zastavilo. Toto jednání svědčí od počátku o nedodržování zákonů správcem daně. Při zahájení daňové kontroly za květen 2011 – prosinec 2012 bylo sjednáno, že daňový subjekt předloží požadované doklady do 60 dnů. Správce daně ani nevyčkal na předložení dokladů a 12 dnů před koncem lhůty pro předložení dokladů vydal zajišťovací příkazy č.j. 155682/14/4000-27901-204971 , č.j. 155712/14/4000-27901-204971, č.j. 155720/14/4000-27901-204971, č.j. 155723/14/4000-27901-204971, č.j. 155726/14/4000-27901-204971, č.j. 155922/14/4000-27901-204971, č.j. 155944/14/4000-27901-204971, č.j. 155957/14/4000-27901-204971, č.j. 155971/14/4000-27901-204971 a č.j. 155976/14/4000-27901-204971. Následně správce daně sám zrušil zajišťovací příkaz č.j. 155682/14/4000-27901-204971 na zdaňovací období duben 2011, za které zahájil nezákonně daňovou kontrolu. Ostatní zajišťovací příkazy potom soud zrušil dne 25. února 2016 rozsudkem č.j. 31Af 91/2014 – 140 a 31Af 13/2015 – 79. Správce daně, ačkoli byl k tomu několikrát vyzýván, neodůvodnil, proč nevydal výzvu k podání dodatečného přiznání ve smyslu § 143 odst. 3 věta druhá a § 145 odst. 2 daňového řádu, což by prodloužilo lhůtu podle § 148 odst. 2 písm. a) této právní úpravy a nemusel by zahajovat nezákonně daňovou kontrolu. Správce daně se zcela vyhnul všem návrhům žalobce, kterými se snažil prokázat, že se správce daně mýlí. Celý postup dokončil správce daně

neprojednáním zprávy o daňové kontrole, kdy odmítl s žalobcem projednat zprávu o daňové kontrole, a bez ohledu na to, že ho žalobce opakovaně vyzýval, aby s ním začal zprávu o daňové kontrole projednávat, ukončil jednání s tím, že žalobce odmítl zprávu projednat. Přitom sám správce daně protokoloval jednání, takže sám zaznamenal svůj protiprávní postup. Žalobce má z celého jednání nahrávku, která dokládá, že správce daně se choval tak, jak sám v protokolu uvedl.

4. Žalobce dále ke skutkovým okolnostem konstatoval, že na mezinárodně uznávaném nákladním listu CMR byl uveden v jednotlivých kolonkách „prodejce“, „kupující“ a „dopravce“, v tomto případě žalobce. Zároveň „kupující“ zajišťoval dokumenty AAD, resp. e-AD na základě kterých probíhala přeprava PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do České republiky. PHM byly v souladu s dokumenty AAD dodány na místo určení v České republice, kde byly propuštěny správcem daně do režimu volného oběhu. Po propuštění zboží do volného oběhu „kupující“ prodal zboží žalobci nebo jinému subjektu, který zboží následně žalobci dodal. Správce daně zaujal stanovisko, že daňový subjekt mohl disponovat se zbožím již v okamžiku nakládky, a proto pořídil zboží již v zahraničí a měl povinnost při pořízení zboží do České republiky přiznat daň z přidané hodnoty. Správce daně odmítl uznat žalobci nárok na odpočet, protože, dle jeho názoru, nedošlo k nákupu zboží v tuzemsku. Mezi správcem daně a žalobcem nastal spor o tento názor, přičemž správce daně se nevyrovnal s argumenty žalobce, který požadoval, aby správce daně odůvodnil jeho názor, když:

- Judikát EMAG se zabývá dodáním do jiného členského státu, zatímco v tomto případě se vede spor o pořízení zboží z jiného členského státu.

- V případě judikátu EMAG se nejednalo o zboží podléhající spotřební dani, a nebylo tedy přepravováno pod dozorem správce daně, který osvědčil jeho dodání v České republice.

- Jeho dodavatelé odvedli z těchto dodávek daně, přičemž toto bylo i správcem daně zkontrolováno a uznáno správným.

- Jak mohl být žalobce ekonomickým vlastníkem již na území jiného členského státu, když by se volným nakládáním se zbožím dopustil trestného činu dle § 205 tr. zákoníku a celního deliktu podle § 298 celního zákona.

Nepřezkoumatelnost a nedostatečně zjištěný skutkový stav

5. Žalovaný dle žalobce úmyslně pominul řadu důkazů, které jsou ve smyslu rozsudku Krajského soudu v Praze č. j.: 45 Af 13/2013 – 152 nezbytné pro správné posouzení celé transakce. Těmito důkazy jsou dokumenty e-AD, hlášení oprávněného příjemce, doklady vystavované oprávněným příjemcem, daňová přiznání dodavatelů žalobce, údaje zjistitelné ze systému VIES. Jak je uvedeno ve výše uvedeném rozsudku, je nezbytně nutné, aby žalovaný zjistil, zda PHM byly dopraveny do tuzemska v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně či nikoli. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost a Nejvyšší správní soud ji rozsudkem čj. 5 Afs 77/2015 – 43 ze dne ze dne 25. 11. 2015. zamítl.
6. Nejvyšší správní soud ČR v tomto rozsudku uvedl:
„I. V případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani z přidané hodnoty, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jediné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava

přičtena, tedy prvnímu či dalšímu dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností posuzovaného případu (nikoliv jen například s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

II. Prvním pořizovatelem nemusí nutně být vždy bez dalšího osoba, která přepravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Není vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s přepravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující - pořizovatel (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

III. Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být nutně vždy jen místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek, neboť v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde jen na počátku a konci této přepravy (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).“

7. Žalovaný však dle žalobce nic z výše uvedeného nezkoumal, navržené důkazy opominul, takže je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.
8. Žalobce uvedl, že v dalším rozsudku Nejvyšší správní soud ČR č.j. 2 Afs 155/2016 dne 22.prosince 2016, je skutková podstata zcela shodná s posuzovaným případem, soud dříve uvedený názor potvrdil. Odkázal zejména na bod [60], kde je uvedeno: „Nelze vyloučit, a je pravděpodobné, že, jak stěžovatelka tvrdí, byla přeprava zajišťována ve prospěch (na účet) jejího dodavatele, který jí teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Tak se skutečně mohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má zásadní význam pro rozhodnutí této věci a nepochybně může být prokázáno (nebo vyvráceno) právě stěžovatelkou navrhovanými důkazy (zejména mezinárodními nákladními listy CMR, doklady o dopravě vybraných výrobků, dodacími listy, informacemi ze systému VIES, dalšími výsledky svědků, at' již zahraničních nebo tuzemských článků obchodních řetězců atd.). Správce daně vytvořením předdeslané neudržitelné konstrukce však na zjišťování všech okolností případu rezignoval.“
9. Žalobce zdůraznil, že i v právě posuzovaném případě žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, resp. vůbec nevyvrátil důkazy, které žalobce předložil.

Neunesení důkazního břemene

10. Žalobce vyslovil přesvědčení, že na žalovaného v mnoha případech přešlo důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný sice tvrdil, že prokázal vážné a důvodné pochyby o tom, že existují skutečnosti vyvracející údaje uváděné žalobcem. Tak tomu ovšem nebylo. Žalovaný vytvořil teorii o tom, že žalobce mohl se zbožím ekonomicky nakládat již v jiném členském státě, aniž by předložil jakýkoli relevantní důkaz. Důkazy, které svědčí pro žalobce, buď jako důkazy neosvědčil např. nákladní listy CMR, nebo je vůbec do daňového spisu nezařadil, ačkoli je má k dispozici např. dokumenty e-AD, hlášení oprávněného příjemce, doklady vystavované oprávněným příjemce, daňová přiznání dodavatelů žalobce, údaje zjistitelné ze systému VIES nebo se je ani nepokusil získat např. výsledk zástupců subjektů, které uskutečnily osvobozené dodání do jiného členského státu a další. Veškerá zpochybnění jsou ze strany žalované v rovině tvrzení, bez jakéhokoli důkazu. V této souvislosti odkázal na bod [17] rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR č.j. 6 Afs 170/2016 ze dne 5. října 2016 – „Podle rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 25. března 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 (č. 599/2004 Sb. NSS) nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt (zde správce daně).“ Žalobce tedy měl předložit konkrétní důkazy, které vyvrací důkazy žalobce.

Procesní pochybení

Neprojednání zprávy o daňové kontrole

11. Žalobce zdůraznil, že již při jednání se žalovaným odkazoval na nálezy Ústavního soudu IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001, který uvedl: „z citovaného logicky vyplývá, že po obsahové stránce musí „projednání zprávy“ obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření. Znamená to tedy, že „seznámení“ je podmnožinou „projednání“, neboť seznámení neobsahuje reakci správce daně.“ „Projednání zprávy daňový řád nijak neupravuje, ale z jeho textu uvedeného v § 88 odst. 4 : „Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva...“ je zřejmé, že se zpráva o daňové kontrole projednává. Není jakýkoli důvod přikládat slovům „seznámení“ a „projednání“ jiný význam, než jaký jim přisoudil výše uvedený nálezy Ústavního soudu. Žalobce odkázal na komentář k tomuto zákonu, kde autoři shodně s textem zákona uvádějí, že zásada „jednou a dost“ se uplatní pouze u návrhů na doplnění výsledků kontrolního zjištění, nikoli na projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce nesouhlasil s tvrzení žalovaného, jak hodnotí projednání zprávy o daňové kontrole, když v protokolu č. j. 174005/15/4227-21794-604259 (dále jen „protokol“), ve kterém je průběh jednání zachycen, správce daně uvedl, že: „vyjádření odvolatele tvořily opakovaně kladené obecné dotazy procesního charakteru, které nesouvisely přímo s hmotně právní problematikou předmětné daňové kontroly, tzn., netýkaly se reakce prvostupňového správce daně na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, a netýkaly se ani žádných jiných skutečností řešených v rámci daňové kontroly.“ Žalobce odkázal na tento protokol, jako důkaz toho, že projednání zprávy neproběhlo tak, aby byl žalobce seznámen s důvody doměření daně. Všechny dotazy, které vznášel, směřovaly k pochopení důvodů, proč žalobce nerespektuje ustálenou judikaturu.

Fikce projednání zprávy o daňové kontrole

12. Žalobce uvedl, že daňový řád pracuje ve svém § 88 odst. 6 s fikcí projednání zprávy o daňové kontrole, aniž by ji žalobce podepsal. Tato fikce je však podmíněna tím, že žalobce nepodepíše projednání zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu. Vzhledem k tomu, že se žalobcem nebyla zpráva projednána, nemohl podepsat její projednání, a vzhledem k tomu, že toto uvedl přímo do protokolu, je nutné zkoumat, zda samotný fakt, že zpráva o daňové kontrole není projednána, je dostatečným důvodem k tomu, aby nepodepsanou zprávu nebylo možno považovat za důkazní prostředek. Následně vydané napadené platební výměry, tak nebylo možno, na základě této neprojednané zprávy vydat.

Použití neprojednané zprávy jako důkazního prostředku

13. K tomu žalobce konstatoval, že z judikatury Nejvyššího správního soudu ČR navíc vyplývá, že neprojednáním zprávy o daňové kontrole žalovaný hrubým způsobem zasáhl do práv žalobce, a znemožnil jeho procesní obranu. Nejvyšší správní soud ČR k tomu

uvádí (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR 7 Afs 20/2012-45 ze dne 20. září 2012): „*Pochybil-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích.*“ Jádrem právního názoru vysloveného soudem v citovaném rozsudku byla dle žalobce zcela správná úvaha, že nejprve je třeba s daňovým subjektem projednat zprávu o daňové kontrole, resp. poskytnout mu k tomu možnost a přiměřený časový prostor, a teprve potom lze – mimo jiné v závislosti na tom, jak se ke zprávě vyjádří, tj. jaké námitky, připomínky, návrhy na doplnění dokazování atd. uvede – případně doměřit daň. V uvedeném případě žalovaný toto pochybení prvoinstančního orgánu nezhojil, což musí být důvodem ke zrušení napadených platebních výměrů, protože nebylo možno použít neprojednanou zprávu jako důkazní prostředek pro jejich vydání.

Důkazy nákladními listy CMR

14. Žalobce vzpomenu, že vyhláška ministra zahraničních věcí o Úmluvě o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) 11/1975 Sb. ve svém článku 9 odst. 1 uvádí: *Nákladní list je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem.* Nákladní list CMR má tedy obdobnou závaznost jako veřejná listina a žalovaného tíží důkazní břemeno, kdy musí prokázat, že údaje v této přepravní smlouvě se odlišují od skutečnosti. Toto prokázání nelze nahradit pouhým tvrzením žalovaného, že žalobce se stal ekonomickým vlastníkem již na území jiného státu. Vzhledem k tomu, že tomu tak nebylo, je zřejmé, že ani žalovaný takový důkaz předložit nemůže, a to je důvod proč nákladní listy CMR, bez uvedení jakéhokoli racionálního důvodu jako důkaz neosvědčil a údaje v nich uvedené nevyvrátil. Ačkoli všechny citované rozsudky Nejvyššího správního soudu přikládají nákladním listům CMR jako důkazu podstatnou váhu, žalovaný se jimi nezabýval a neuznal jim takovou váhu jakou mají.

Hmotně právní pochybení správce daně

Popis obchodů s PHM

15. Žalobce konstatoval, že přeprava PHM mezi jednotlivými členskými státy probíhá dále popsaným způsobem. Podle celních předpisů musí být použit v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Ten je prováděn pod dozorem celní správy – správce daně na základě dokumentů e-AD. PHM nejsou propuštěny z daňového skladu v jiném členském státě, dokud v celní databázi není uvedena přeprava PHM pro oprávněného příjemce s konkrétním místem ve druhém členském státu. Na to navazuje režim DPH, kdy čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES, dále jen „Směrnice“, jasně určuje, že DPH se v tomto případě řídí režimem spotřební daně. Zboží přepravované v tomto režimu je tedy osvobozeno jak od spotřební daně, tak od daně z přidané hodnoty. A také musí být po ukončení této přepravy zdaněno. Pod dohledem celníků je ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně a zboží propuštěno do režimu volného oběhu. Po propuštění zboží do volného oběhu v místě určení je vystaven oprávněným příjemcem nabyvateli daňový doklad podle ust. § 5 odst. 2 zákona o spotřební dani a podle ust. § 5 odst. 4 shodného zákona dopravci. Je tedy zřejmé, že je nutno zjistit skutečný stav každé jednotlivé dodávky a důkazní materiál ke každé této dodávce PHM.

Toto vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. března 2014, č. j. 7 Afs 66/2013-78, podle kterého: „Ani v případě podezření z podvodů na DPH opřených o závažné indicie však nelze rezignovat na povinnost, aby ten, kdo má daň platit, byl určen v souladu s § 1 odst. 2 d. ř.; totéž platí i pro určení rozsahu jeho případné daňové povinnosti. Nelze si tedy na základě nedostatečných skutkových zjištění vybrat některého z možných aktérů případného podvodu jako toho, komu bude daňová povinnost vyměřena, jen proto, aby se „někomu“ podařilo ji vyměřit a daňový výnos byl, ať již od kohokoli, získán, není-li postaveno na jisto, že je to právě dotyčný, koho daňová povinnost stíhá. Daňová povinnost je povinností individuální, stíhá vždy konkrétní osobu a odpovědnost jedné osoby za daňově relevantní jednání osob jiných nastává pouze v úzkých mantinelech, které musí zákon vždy pozitivně stanovit“.

16. Povinnost celkově posoudit všechny okolnosti celého obchodu v řadě za účelem prokázání toho, které konkrétní transakci lze přiřadit dopravu, požaduje i správcem daně hojně uváděný judikát SDEU ve věci Euro Tyre Holding BV. Není tedy zřejmé, proč žalovaný posuzuje celou transakci podle jediného kritéria, a to dopravy. Žalovaný tak nesprávně implementoval závěry rozsudku SDEU, který jako kritéria uvádí, uzavření smlouvy, poskytnutí DIČ, vlastní dokumenty, listy CMR, vlastníka v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně omezil pouze na dopravu, a to ještě nesprávně viz bod XII této žaloby. Hodnocení žalovaného je naprosto v rozporu s již citovaným rozsudkem NSS ČR č.j. 2 Afs 155/2016

Nesprávné posouzení ekonomického vlastnictví

17. Podle ust. § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) se dodáním zbožím rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle ust. § 7 je místem plněním při dodání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Pro učení místa zdanitelného plnění při dodání zboží je tak klíčové, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy na odběratele (kupujícího) přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník. Zákon o DPH je třeba vykládat ve smyslu Směrnice, protože dle čl. 113 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie je oblast daně z přidané hodnoty harmonizována s právem Evropské unie. Dodáním zboží se dle čl. 14 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. V případě rozhodování o daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty je správce daně povinen přihlídnout k judikatuře Soudního dvora Evropské unie, která se zabývá výkladem jednotlivých ustanovení Směrnice a je zásadního významu z hlediska obecných principů uplatňování daně z přidané hodnoty.
18. Dále žalobce podrobně a konkrétně vypsál všechny případy s označením data a čísla rozhodnutí, v nichž se SDEU výkladem pojmu „dodání zboží“, resp. „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“ zabýval. Z jednotlivých rozhodnutí pak citoval vybrané pasáže
19. Žalobce shrnul, že dle SDEU se tak při převodu práva nakládat jako vlastník jedná o jakýkoliv převod majetku jednou smluvní stranou, který druhou smluvní stranu opravňuje, 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 (odkázal přitom na čl. 8 rozsudku ve věci C-320/88). To ovšem neznamená, že soukromé právo musí být generálně odmítnuto.

20. Dále žalobce uvedl, že při rozboru soukromého práva a rozboru této úpravy se musí dojít k závěru, že zboží je zpravidla dodáno, tj. právo nakládat se zbožím jako vlastník je převedeno, v tom okamžiku a na tom místě, na kterém kupující nabude vlastnictví ke zboží, pokud se kupní smlouva bude řídit českým právem. Podle občanského zákoníku je právo nakládat se zbožím součástí vlastnického práva. Nabytím vlastnického práva kupující samozřejmě nabude i právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nejčastěji se tak stane převzetím věci (není-li smluvními stranami nebo zákonem stanoveno jinak). Samozřejmě, že v důsledku judikatury SDEU budou z tohoto obecného pravidla existovat výjimky. Za určitých okolností může být právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo. 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. Toto musí správce daně zkoumat v kontextu jiných zákonů a konkrétních skutkových okolností. Především musí správce daně v kontextu vyjasnit, zda dopravce opravdu může volně disponovat se zbožím, které veze pro jiného vlastníka, navíc v přísném režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pod dohledem správce daně – celní správy na místo určení v České republice, kde je teprve zboží správcem daně uvolněno do režimu volného oběhu.
21. Jedním ze znaků práva „nakládat se zbožím jako vlastník“ je možnost či oprávnění se zbožím libovolně nakládat nebo jej zcizit. To potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2010, čj. 9 Afs 83/2009-232: *„Pro účely vzniku zdanitelného plnění musí být pojem „dodání zboží“ interpretován jako převod majetku opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Není-li dodavatel oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník (nemůže např. rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenou a komu zboží prodá), nelze dodávku považovat za faktické dodání zboží ve smyslu § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a nelze z ní úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně (podle § 72 tohoto zákona).“*, podle kterého je subjekt oprávněn nakládat se zbožím jako vlastník, pokud může např. rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenu a komu zboží prodá. Podle obdobné literatury nelze pojem „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“ vysvětlovat jako nabytí tzv. ekonomického vlastnictví. Obdobně ani přechod nebezpečí škody na věci nic nevypovídá o převodu práva nakládat s věcí jako vlastník.
22. Podle stejného zdroje bez platné smlouvy nelze převést žádné právo, tedy ani právo nakládat se zbožím jako vlastník. Ostatně proto, aby nějaké plnění bylo předmětem daně, musí existovat právní vztah (vůle smluvních stran), na jehož základě existuje přímá vazba mezi tímto plněním a úhradou. Neexistuje-li právní vztah (smlouva), není co zdaňovat (Soudní dvůr Evropské unie toto v zásadě potvrdil v případě C-435/03 British American Tobacco International Ltd., když konstatoval, že krádež zboží není předmětem daně. Zloděj zboží se nepochybně chová jako vlastník, ale právo chovat se takto na něj nebylo převedeno (chybí smlouva).
23. Z výše uvedeného v případě žalobce dle jeho názoru vyplývá, že pouhým naložením pohonných hmot na jeho cisternu resp. cisternu, kterou objednal, na něho nepřešlo právo nakládat s naloženými pohonnými hmotami jako vlastník, neboť:

- pohonné hmoty byly po naložení na území jiného členského státu dopravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pod dohledem příslušných celních správ a tato skutečnost vylučovala, aby žalobce nakládal s pohonnými hmotami jako vlastník,
 - zahraniční dodavatel pohonných hmot nemohl na žalobce převést právo nakládat se zbožím jako vlastník, neboť mezi zahraničním dodavatelem a žalobcem nebyl uzavřen žádný smluvní vztah, v rámci kterého by k takovému převodu práva mohlo dojít.
24. Z výše uvedených důvodů nelze odmítnout i argumentaci trestným činem ve smyslu § 205 trestního zákoníku a celním deliktem ve smyslu § 298 celního zákona, tak jak to učinil žalovaný v bodu [58] napadeného rozhodnutí.
25. Žalobce zdůraznil, že nebyl na území jiného členského státu ve vztahu k přepravovaným PHM v postavení ekonomického vlastníka.

Argumentace shodnými případy

26. Žalobce se odvolal na rozsudek na rozsudek Krajského soudu v Praze č. j.: 45 Af 13/2013 – 152, byť se žalovaný v bodu [104] napadeného rozhodnutí snaží popřít, že se jedná o typově shodný případ. Žalobci je známo, že se nejedná o precedent, přesto se však dovolával zásad v rozsudku uvedených. Nehledě na to, že tento rozsudek byl potvrzen Nejvyšším správním soudem ČR a byl následován dalšími rozsudky. Žalovaný má pochopitelně právo setrvat na svých názorech, ale pokud se žalobce výslovně dovolával zásad uvedených v tomto rozsudku, bylo povinností žalovaného se s těmito argumenty vyrovnat a odůvodnit, proč zastává jiný názor, zejména s ohledem na to, že argumenty soudu, byť prvního stupně, mají jinou váhu než argumenty žalobce.
27. Následně žalobce v podané žalobě závěry krajského soud v Praze podrobně prezentoval a shrnul. Konstatoval rovněž, že další skutkově zcela shodný případ je popsán i v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 155/2016, konkrétně odkázal na jeho body 58 až 61.

Využití čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES

28. Žalobce zdůraznil, že po celou dobu uvádí, že konstrukce dvojího postavení přepravce při přepravě pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je uvedena v rozsudku Krajského soudu v Praze sp. zn. 45 Af 13/2013 a žalobce tedy nic nepředestírá, pouze cituje závěry z tohoto rozsudku.
29. K názoru žalovaného, že žádné ustanovení směrnice neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně se vyjadřoval Nejvyšší správní soud sp.zn. 5 Afs 77/2015, kdy je citován rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-435/05 British American Tobacco. Nově se k tomuto problému vyjadřuje i již zmíněný rozsudek NSS č.j. 2 Afs 155/2016 ve svém bodu [61].
30. Dále odkázal na článek Vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň z minerálních olejů ve světle právního názoru Nejvyššího správního soudu (Šulc, I.: článek Vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň z minerálních olejů ve světle právního názoru Nejvyššího správního soudu; Daňový expert 6/2016), který se zabývá problematikou rozdílu mezi pojmy daňová povinnost a povinnost přiznat a zaplatit daň. V článku je

výslovně uvedeno: *Prostě daňová povinnost a povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň není to samé, byť si to neznalí zákona o spotřebních daních vůbec nepřipouští.*

31. Žalobce připomenul, že ve zmíněném rozsudku v bodu [32] předmětná společnost argumentovala, že v daném případě neměl být použit čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, ale čl. 138 odst. 2 písm. b) této směrnice. Nejvyšší správní soud však v bodu [60] zmíněného rozsudku argumentuje článkem 138 odst. 1 směrnice. V celém rozsudku se však nevypořádává s argumentem stěžovatelky, že měl být použit článek 138 odst. 2 b) směrnice.
32. Z výše uvedených důvodů žalobce znovu upozornil na článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice, který je pro posuzovanou věc příhodnější. Čl. 138 odst. 1 řeší tuto problematiku obecně, ale odst. 2 písm. b) specificky pro tento případ, kdy se jednalo o dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V daném případě je rozhodný čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES, který uvádí: *dodání výrobků podléhajících spotřební dani, jež byly pořizovateli odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství, jiného než výrobku podléhajícího spotřební dani, není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, jsou-li odeslání nebo přeprava těchto výrobků uskutečněny v souladu s čl. 7 odst. 4 a 5 nebo článkem 16 směrnice 92/12/EHS;*
33. Ve vazbě na uvedené žalobce upozornil, že nutno tedy souhlasit s citovanou judikaturou, že žádné ustanovení této směrnice neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daň, ale to není předmětem sporu. V daném případě se nejedná o vznik daňové povinnosti, ale právní režim, resp. určení, že zboží přepravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně musí být při jeho dodání osvobozeno od DPH. Jestliže jsou v rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, EMAG a na něj navazujícího rozsudku ze dne 16. 12. 2010 ve věci C – 430/09, Euro Tyre Holding BV řešena kritéria podle kterých určit ke kterému obchodu v traťové dodávce přiřadit přepravu a tím i osvobození, tak v případě přepravy zboží podléhajícího spotřební dani, je to jednoznačně určeno právě citovaným článkem směrnice. Přitom žalobce zdůraznil, že oba citované judikáty neřešily dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, protože se jednalo o dodávky šrotu v prvním případě a pneumatik v případě druhém. Vykládají tedy čl. 138 odst. 1 směrnice, protože čl. 138 odst. 2 písm. b) této směrnice na tyto dodávky nedopadal. Žádné kritérium není dle žalobce tak podstatné jako toto (navíc se v daném případě shoduje s ostatními kritérii), protože by bylo proti principům intrakomunitárních dodávek, kdyby v traťových dodávkách byly jako osvobozené transakce vyhodnoceny dvě dodávky, což by bylo ostatně i v přímém rozporu s citovaným judikátem EMAG.
34. Žalobce shrnul, že předmětem sporu je daňová povinnost v rámci intrakomunitární dodávky. V rámci neutrality DPH tedy jenom jedna dodávka v rámci traťových dodávek může podléhat na jedné straně osvobození (ve smyslu ustanovení, které je v jiném členském státě obdobné tuzemskému § 64 zákona o DPH. Zde upozornil na nesprávnou implementaci čl. 138 odst. 2 písm. b) do tohoto paragrafu) a na druhé straně potom daňové povinnosti jako pořízení zboží ve smyslu § 16 ZDPH. Pro posouzení daňové povinnosti při pořízení zboží je tedy nutno primárně zjistit, která z dodávek je osvobozena z důvodů dodání do jiného členského státu, resp. v tomto případě z důvodů dodávky do jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební

daně. U řetězových dodávek je často složité určit, která dodávka je spojena s přepravou, a tedy na jedné straně podléhá osvobození jako dodání zboží do jiného členského státu a na druhé straně zdanění jako pořízení zboží z jiného členského státu. Pokud se jedná o zboží přepravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tak směrnice zcela jasně určuje, že právě tato dodávka musí být osvobozena od DPH. Logicky vyplývá, že právě tato dodávka potom podléhá na druhé straně zdanění jako pořízení z jiného členského státu. Z výše uvedených důvodů se žalobce domnívá, že čl. 138 odst. 1 směrnice řeší tuto otázku obecně a čl. 138 odst. 2 písm. b) ve specifických případech jako je tento, aniž by byly popřeny obecné zásady. Podle jeho názoru je v případě dodávky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně určení dodávky spojené s přepravou mnohem jednodušší než v obecných případech.

Návrh na položení předběžné otázky

35. Žalobce uvedl, že pokud se soud neztotožní s námitkami uvedenými v této žalobě, žádá, aby soud postupoval podle čl. 267 Smlouvy o Evropské Unii a Smlouvy o fungování Evropské unie, dříve čl. 234 odst. 3 Smlouvy o Evropském společenství, podle kterého pokud vyvstane otázka výkladu aktů Společenství u soudu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na SDEU s předběžnou otázkou. V takovém případě navrhl, aby zdejší soud přerušil řízení, a podle § 48 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a požádal o rozhodnutí Soudní dvůr Evropského společenství o předběžné otázce ve znění: Je čl. 138 odst. 2 písm. b) Směrnice 2006/112/ES závazný i pro případ, kdy kupující organizuje přepravu z jiného členského státu nebo během této přepravy figuruje jako dopravce?

2) Vyjádření žalovaného

Žalovaný uvedl, že žalobní námitky v zásadě představují polemiku se závěry žalovaného obsaženými v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Na těchto závěrech však žalovaný i nadále trvá a v plném rozsahu na ně odkazuje. Odmítl námitku žalobce, že se správce daně snaží vyvolat dojem, že žalobce je tzv. bílý kůň nebo podvodník s pohonnými hmotami. Žalovaný ani správce daně se žádný takový dojem nesnažili vyvolat, taková skutečnost ani nikterak nevyplývá z předloženého spisového materiálu.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a neunesení důkazního břemene

36. Žalovaný uvedl, že povinnost plynoucí z § 92 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila povinnost žalobce tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 12/2013 – 30). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 54/2004 – 125). Správce daně přitom není dle dané právní úpravy návrhy daňového subjektu vázán, pokud ale neprovede navrhovaný důkazní prostředek, musí takovou skutečnost náležitě odůvodnit, což se v řešeném případě stalo. Dále žalovaný upozornil na zásadu volného hodnocení důkazů.
37. K elektronickým správním dokladům AAD a eAD uvedl, že tyto doklady nebyly v předmětném řízení použity jako důkazní prostředek, jelikož nejsou způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení dané věci, konkrétně, k jakému okamžiku žalobce

nabyl právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník. Jedná se dokumenty, které slouží pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně a jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Z těchto listin nikterak nevyplývá, kdo byl oprávněn nakládat se zbožím jako vlastník. Lze z nich pouze osvědčit, kdo je odesílatelem zboží a kdo jeho příjemcem, místo odeslání a místo určení. Tyto dokumenty tedy primárně slouží pro potřeby správy spotřební daně, nikoliv pro správu DPH. Pokud tedy žalobce při přepravě předmětného zboží splnil podmínky přepravy vybraného výrobku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tedy že byla celní správou potvrzena jeho přeprava do tuzemska, přičemž v tomto systému není zcela relevantní, na kterou osobu přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník podle zákona o DPH, nelze z tohoto postupu dovodit, že žalobce činil jen z důvodu postavení pouhého přepravce zboží. Skutečnost, že zboží bylo před vstupem na území ČR přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemá vliv na to, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník již na území jiného členského státu. V souvislosti s ostatními získanými důkazy tyto žalobcem navrhované důkazní prostředky nemohou disponovat vypovídací schopností, že žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník v tuzemsku.

Zpráva o daňové kontrole a její použití jako důkazního prostředku

38. Žalovaný uvedl, že dne 1. 8. 2015 se žalobce dostavil na ústní protokolované jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole. Při tomto jednání byla zpráva o daňové kontrole žalobci předložena, aby se mohl seznámit se reakcí správce daně na jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a dále byl žalobci znovu poskytnut prostor k vyjádření. Jak je zřejmé z protokolu, ve kterém je průběh jednání zachycen, vyjádření žalobce tvořily opakovaně kladené obecné dotazy procesního charakteru, které nesouvisely přímo s hmotněprávní problematikou předmětné daňové kontroly. Na tyto dotazy žalobce bylo ze strany správce daně reagováno přiměřenou odpovědí. Tato skutečnost je rovněž zřejmá ze samotného protokolu. Vzhledem k tomu, že z vyjádření žalobce neplynuly žádné skutečnosti, které by bylo nutné zapracovat do zprávy o daňové kontrole a vzhledem k tomu, že žalobce své dotazy opakoval a žádné jiné vyjádření neučinil, navrhl správce daně přistoupit k podepsání zprávy o daňové kontrole, neboť obsahová stránka projednání zprávy o daňové kontrole byla dle názoru správce daně naplněna.
39. Žalobce byl v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole několikrát správcem daně vyzván k tomu, aby své vyjádřil, což je zřejmé například ze strany 5 protokolu. Vzhledem k tomu, že ani po této výzvě žalobce žádný takový úkon neučinil, posoudil správce daně jeho postup jako odmítnutí se se zprávou o daňové kontrole seznámit a projednat ji. Poté žalobce výslovně poučil o následcích takového jednání ve smyslu ust. § 88 odst. 5 daňového řádu. I přes výše uvedené však správce daně znovu vyzval žalobce ke sdělení jeho vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, žalobce však toto neučinil, pouze se opakovaně domáhal odpovědi na dotazy, které byly již v průběhu jednání zodpovězeny, vyjadřoval nesouhlas s dostatečností těchto odpovědí a trval na tom, aby správce daně na jeho teoretické otázky odpověděl způsobem ano - ne. Vzhledem k tomu, že správce daně dal žalobci možnost se se zprávou o daňové kontrole seznámit a vyjádřit se k ní, čehož žalobce nevyužil, vyzval jej k podpisu zprávy o daňové kontrole a výslovně ho poučil o právních důsledcích ve smyslu ust. § 88 odst. 6 daňového řádu. Žalobce však podepsání

zprávy o daňové kontrole odmítl. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole tak nastaly účinky projednání a oznámení této zprávy. Vzhledem k tomu, že se žalobce odmítl se zprávou o daňové kontrole seznámit a projednat ji, správce daně učinil pokus žalobci zprávu o daňové kontrole předat, respektive doručit ve smyslu § 39 odst. 1 daňového řádu, s tím, že její převzetí žalobce rovněž výslovně odmítl.

40. Až poté, co nastaly uvedené skutečnosti, vznesl žalobce dotaz týkající se hmotněprávní problematiky řešené ve zprávě o daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že se jednalo o argumentaci, která byla žalobcem uvedena již v předchozích vyjádřeních a se kterou se správce daně vyrovnal již v rámci výsledků kontrolního zjištění, respektive v samotné zprávě o daňové kontrole, odkázal na tuto zprávu a její konkrétní stránky, kde se s touto argumentací vypořádal.
41. Za podstatnou považoval žalovaný skutečnost, že se žalobce odmítl se zprávou o daňové kontrole seznámit, projednat ji, spolupodepsat a převzít, a to i přesto, že jej správce daně o právních důsledcích jeho konání výslovně poučil.
42. Žalovaný tak z průběhu řízení považoval za zřejmé, že správce daně žalobci na jeho dotazy dostatečně odpověděl a několikrát jej vyzval, aby se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřil. Skutečnosti uváděné žalobcem tak jsou v rozporu se skutečným průběhem jednání, jak je zachyceno v protokolu současně i ve zvukové nahrávce, kterou pořizoval správce daně. Uzavřel, že obsahová stránka projednání zprávy o daňové kontrole byla naplněna, neboť žalobce byl seznámen s výsledkem daňové kontroly, mohl se k němu vyjádřit, byl rovněž seznámen s reakcí správce daně na vyjádření, byl mu dán časový prostor, aby se s tímto vyjádřením, jak bylo zapracováno do zprávy o daňové kontrole, seznámil, případně se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřil. Považoval proto za nepochybné, že ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu lze zprávu o daňové kontrole považovat za projednanou. Tento postup zcela jistě není v rozporu se závěry nálezu Ústavního soudu ani se závěry Nejvyššího správního soudu. Žalobce nebyl v žádném ohledu krácen na svých procesních právech.

Důkazy nákladními listy CMR

43. K námitce žalobce, dle níž nákladní list CMR je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i převzetí zásilky dopravcem, žalovaný uvedl následující.
44. Na předmětných přepravních dokumentech byl žalobce skutečně uveden jako přepravce, ale zboží přepravoval na vlastní náklady, v pronajatých vozidlech, přičemž přepravu sám organizoval a ve všech případech byl i odběratelem předmětného zboží, a to v průběhu jediné přepravy. Z hlediska zákona o DPH byl žalobce pořizovatelem tohoto zboží, přestože na dokladech CMR a rovněž tak na AAD, resp. e-AD, byl uveden jako přepravce, neboť tyto doklady slouží primárně pro účely mezinárodní přepravy a celního řízení. Tato skutečnost je však z hlediska daně z přidané hodnoty zcela bezpředmětná, neboť správce daně hodnotil tyto skutečnosti ve vzájemné souvislosti s ostatními zjištěními. Konkrétně ve smyslu rozsudků SDEU, když žalobce obchodoval se zbožím tak, že byl jedním z článků řetězce na sebe navazujících obchodů, které byly realizovány jedinou přepravou, uskutečněnou právě žalobcem. Vyvrácení věrohodnosti údaje obsaženého v CMR v částí, kde je žalobce uveden jako přepravce, není dle názoru žalovaného s ohledem na zde řešený případ nutné, jelikož CMR není způsobilý prokázat, že žalobce nenabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiných členských státech nebo naopak toto tvrzení vyvrátit. Žalobce tímto neustále dokládá, že došlo k přechodu vlastnictví až v tuzemsku, což není totéž jako nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Tuto procesní strategii žalovaný důrazně odmítl a údaj na CMR označil s ohledem na ostatní důkazní prostředky a posuzovanou otázku jako nerelevantní. Není tak dle jeho názoru namístě zabývat se tím, zda je tento údaj věrohodný. Podpůrně také poukázal na skutečnost, že žalobce předložil doklady CMR, které jsou určeny pro příjemce nebo pro odesílatele zboží, přičemž dopravce, kterým, jak deklaruje žalobce, bylo on sám, je určena část pro dopravce, a tedy měl disponovat touto částí.

Popis obchodů s pohonnými hmotami a nesprávné posouzení ekonomického vlastnictví

45. K námitce žalobce, že žalovaný ani správce daně neposoudili všechny okolnosti celého obchodu řádně za účelem prokázání toho, které konkrétní transakci lze přiřadit dopravu, a to v rozporu s evropskou judikaturou i shora uvedeným rozsudkem krajského soudu a dále že nebylo rovněž zřejmé, proč žalovaný posoudil celou transakci podle jediného kritéria, a to dopravy, žalovaný uvedl následující.
46. Správce daně již ve výzvě ze dne 9. 3. 2015 jasně uvedl, na základě kterých skutečností již zjištěných v rámci probíhající daňové kontroly dospěl ke shora uváděnému závěru. Z daňové kontroly vyplynulo, že faktický průběh obchodních transakcí s pohonnými hmotami probíhal již na území jiných členských států, kde žalobce pohonné hmoty převzal. Předání a převzetí těchto pohonných hmot nebyl přítomen nikdo z ostatních společností zapojených do předmětných řetězců, přičemž tyto společnosti měly mít právo nakládat s předmětnými pohonnými hmotami ve stejném okamžiku. Přepravu pohonných hmot si zajišťoval žalobce sám pronajatými dopravními prostředky přímo v rafinérii v jiném členském státě. Správce daně v dané souvislosti poukázal na závěry obsažené v rozsudcích SDEU ve věci C- 245/04 a ve věci C-430/09 Euro Tyre. Podle správce daně byla deklarovaná tvrzení žalobce ohledně pořízení pohonných hmot v tuzemsku v rozporu s údaji na jím předložených mezinárodních nákladních listech

CMR, dodacích listech a daňových dokladech. S ohledem na skutečnost, že žalobce pohonné hmoty fyzicky nakládal na území jiných členských států, přičemž fakturačně byly tyto pohonné hmoty pořizovány v tuzemsku, a to hned přes několik společností, o kterých musel mít žalobce povědomí minimálně z jím předložených přepravních listin, vyvstaly u správce daně pochybnosti o tom, zda bylo pořízení zboží opravdu uskutečněno tak, jak deklaroval žalobce, tedy zda se jednalo o pořízení zboží s místem plnění v tuzemsku, či zda se jednalo o pořízení zboží spojené s přepravou mezi jinými členskými státy. Žalobce byl tedy správcem daně vyzván, aby mimo jiné prokázal, že uvedená zdanitelná plnění byla skutečně přijata tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech.

47. Dle žalovaného správce daně ve výzvě kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti ohledně žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z pořízení pohonných hmot od deklarovaných dodavatelů. Z výzvy je zřejmé, že správci daně vznikly konkrétní a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti či úplnosti žalobcem předložených účetních záznamů a dokladů. Správce daně tak naplnil povinnost stanovenou mu v ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V souladu s § 92 odst. 4 této právní úpravy i s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, který byl povinen pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně prokázat pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k daným obchodním případům, a to jinými důkazními prostředky, než dosud předloženými. Tyto pochybnosti ovšem žalobcem vyvráceny nebyly a žalovaný tak konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z tuzemského zdanitelného plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

48. Dále žalovaný uvedl, že v daném případě byly transakce s pohonnými hmotami prováděny v rámci řetězců společností, kdy docházelo k postupnému převodu vlastnického práva k předmětnému zboží, které bylo přepravováno z rafinérie v jiných členských státech do České republiky. Tato přeprava přitom může být, jak vyplývá z rozsudku SDEU ve věci C-245/04 EMAG, přičtena pouze jedné z dodávek v řetězci, kterou je pak nutno považovat za intrakomunitární plnění. Ostatní transakce, které předcházejí danému plnění, jsou považovány za klidové dodávky s místem plnění v jiném členském státě. Jelikož žalobce neunesl své důkazní břemeno a přes výzvu správce daně neprokázal, že zdanitelná plnění dle daňových dokladů vystavených dodavateli byla uskutečněna tak, jak na nich bylo deklarováno, konkrétně že místem plnění u předmětných zdanitelných plnění bylo tuzemsko, je nutno aplikovat závěry obsažené v daném rozsudku i na danou situaci. Ze skutečnosti, že žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě a sám zajišťoval přepravu předmětného zboží z jiného členského státu do České republiky, vyplývá, že přepravu pohonných hmot z jiného členského státu je nutno přičíst obchodním transakcím mezi dodavateli na jedné straně a žalobcem na straně druhé. Tato plnění je tak nutno posuzovat jako dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou podle § 7 odst. 2 zákona o DPH.

3) Jednání soudu dne 12. 7. 2018

49. Při nařízeném jednání zástupce žalobce shrnul obsah jednotlivých žalobních bodů a svoje závěry pak v souladu s jednotlivými žalobními body ještě dále rozvedl. Zdůraznil, že žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem a nad rámec rozhodnutí, které je

přezkoumáváno pak vzpomenu, že při daňové kontrole zdaňovacího období duben 2011 provedl správce daně nezákonnou domovní prohlídku a následně vydal nezákonné zajišťovací příkazy, které vlastně činnost žalobce ukončily. Dále uvedl, že dle jeho názoru zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem jakožto daňovým subjektem projednána, a upozornil přitom na protokol ze dne 10. 8. 2015, z něhož dovodil, že správce daně odmítl žalobci reagovat na jeho námitky. K hmotně právní otázce pak zdůraznil, že správce daně učinil své závěry na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a uvedl, že vyjadřuje zásadní nesouhlas s jeho právním hodnocením. Připomenul, že doměrky DPH byly provedeny po celé republice celkem u asi třiceti subjektů, jimž byla tato daň doměřena v částce 1-2 miliardy Kč. Zástupce žalobce pak dále velice podrobně ozřejmil průběh obchodní činnosti žalobce při nákupu pohonných hmot. Vyslovil přesvědčení, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a po jeho uvolnění do volného oběhu došlo k převodu vlastnického práva k tomuto zboží. Následně věnoval pozornost výkladu článku 138 směrnice EU 2006/112. Upozornil rovněž na usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 137/2016, na základě něhož položil tento soud předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie (dále také „SDEU“). Jejím předmětem je posouzení, zda režim podmíněného osvobození od spotřební daně automaticky znamená, že se jedná o dodávku, která je intrakomunitární. Dále upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 155/2016 a jeho bod 50, který dle názoru žalobce řeší identický případ. V návaznosti na uvedené pak zástupce žalobce konstatoval, že jeho návrh v žalobě na položení předběžné otázky již považuje za současného stavu za irrelevantní a dále konstatoval, že zdejší soud má tedy v duchu podané žaloby možnost rozhodnout třemi způsoby. Za prvé, vyhovět žalobě na základě stávající judikatury SDEU, za druhé napadené rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné a za třetí přerušit řízení a vyčkat rozhodnutí SDEU. Zástupce žalobce s odkazem na shora uvedenou argumentaci dále polemizoval s jednotlivými názory žalovaného obsaženými v napadeném rozhodnutí. Vyslovil zásadní nesouhlas, že by žalobce neunesl důkazní břemeno a připomenul, že tuto skutečnost sice žalovaný tvrdí, nicméně odhlíží od toho, že jakýkoliv důkaz, který žalobce v průběhu daňového řízení navrhl, byl správcem daně odmítnut jako nedůvodný, takže navrhované důkazy vlastně nebyly provedeny.

50. Pověřený pracovník žalovaného v plném rozsahu odkázal na písemné vyjádření ze dne 3. 2. 2017. Na rozdíl od zástupce žalobce měl za to, že zdejší soud by měl zvolit při svém rozhodování čtvrtý způsob, a žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Zda soud přeruší řízení na základě předběžně položené otázky, ponechává pověřený pracovník žalovaného na jeho úvaze. Vyslovil přesvědčení, že se správce daně i žalovaný navrhovanými důkazy řádně zabývali.

4) Přerušení řízení

51. Následně krajský soud usnesením ze dne 17. 7. 2018 řízení přerušil za účelem vyčkání vyslovení názoru SDEU na předběžnou otázku položenou Nejvyšším správním soudem jeho usnesením ze dne 29. 6. 2017, č.j. 9 Afs 137/2016-60 ve skutkově i právně obdobné věci.
52. Dne 27. 11. 2019 vydal zdejší soud usnesení č. j. 31 Af 68/2016-93, na základě něhož pokračuje v řízení přerušeném k datu 27. 7. 2018 a to v reakci na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 12. 2018 č. C-414/17, který rozhodl o předběžných

otázkách, které mu ve skutkově a právně obdobné věci položil Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 26. 9. 2017, č.j. 9 Afs 137/2016 – 60.

5) Doplnění vyjádření žalovaného po vydání rozsudku SDEU

53. Žalovaný s odkazem na shora vzpomínaný rozsudek SDEU uvedl, že jedním z argumentů, kterým žalobce v žalobě brojí proti závěrům žalovaného v napadeném rozhodnutí, je podmíněnost dodávky osvobozené od daně spotřební daní, resp. režimem podmíněného osvobození od spotřební daně. Jak je však zřejmé z předmětného rozsudku, SDEU tomuto argumentu nedal za pravdu a uvedl, že požadavky vyplývající z předpisů o spotřebních daních se nedotýkají v žádném případě podmínek upravujících převod vlastnického práva ke zboží nebo převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník. K věci dále připomenul, že spor mezi žalobcem žalovaným se týká neoprávněně uplatněného nároku na odpočet daně z tuzemských plnění.
54. Byl to tedy, dle názoru žalovaného, žalobce, který předmětný nárok na odpočet tvrdil, tudíž tvrdil, že jeho transakce byla uskutečněna s místem plnění v tuzemsku. Naopak správce daně ani žalovaný v řízení na rozdíl od žalobce nikdy netvrdili, že se transakce uskutečnila v tuzemsku. Proto správce daně ani žalovaného k tomuto tvrzení důkazní břemeno stíhat nemůže. Nositelem důkazního břemena je žalobce, který své tvrzení o přijaté transakci v tuzemsku neprokázal a nerozptýlil důvodné pochybnosti správce daně. Pokud žalovaný následně v napadeném rozhodnutí uzavřel, že se v případě předmětných transakcí žalobce jedná v souladu s ust. § 16 zákona o DPH o pořízení zboží z jiného členského státu, učinil tak právě z důvodu nutnosti dostát požadavkům základní zásady společného systému DPH, a to zcela v souladu se zjištěními vyplývajícími z daňového řízení, jakož i z předmětné judikatury SDEU k intrakomunitárním dodávkám spojeným s jednou přepravou.
55. Žalobce tvrdil, že pohonné hmoty byly dopravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a tato skutečnost vylučovala, aby žalobce nakládal s pohonnými hmotami jako vlastník. K tomu žalovaný podotkl, že je třeba rozlišovat mezi právem nakládat se zbožím jako vlastník a právem nakládat se zbožím zcela libovolně.
56. V daném případě se jednalo o postupné obchody s pohonnými hmotami, jež byly spojeny pouze s jedinou přepravou, a to z místa nakládky pohonných hmot v jiném členském státě do místa vykládky v České republice s tím, že přepravu pohonných hmot realizoval sám žalobce. V souvislosti s komplexním vyhodnocením skutečností vycházel žalovaný i ze záměrů žalobce v okamžiku pořízení dotčeného zboží, jsou-li podpořeny objektivními skutečnostmi. Posouzení toho, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, se totiž v žádném případě neodvíjí od splnění určitých formálních náležitostí, ale od možnosti fakticky se zbožím nakládat jako vlastník. Jinými slovy je důležitý objektivní stav věci, nikoliv situace „na papíře“. S ohledem na zjištěné skutečnosti potom konstatoval, že přepravu pohonných hmoty realizoval sám žalobce, a to na vlastní náklady, v pronajatých vozidlech, přičemž přepravu sám organizoval a ve všech případech byl i odběratelem předmětného zboží – pohonných hmot, přičemž se tak stalo v průběhu jediné přepravy. Dále žalovaný dodal, že to, zda určité dodávce předchází či po ní následuje dodávka spojená s režimem spotřební daně, není nikterak určující pro to, která dávka má být kvalifikována jako intrakomunitární - tj. na jedné straně jako pořízení zboží uvnitř Společenství a na druhé straně jako od daně osvobozené dodání zboží uvnitř Společenství. Uvedený závěr rovněž jednoznačně vyplývá

z předmětného rozsudku SDEU, v němž je uvedeno, že „Pro účely určení, kterému pořízení v řetězci dotčeném ve věci v původním řízení musí být přičtena jediná přeprava uvnitř Společenství, a které pořízení tudíž musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, přísluší předkládajícímu soudu provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu a zejména určit, v kterém okamžiku došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Arex. V případě, že k tomuto převodu došlo před tím, než se uskutečnila přeprava uvnitř Společenství, musí být tato přeprava přičtena pořízení uskutečněnému společností Arex, a toto pořízení tudíž musí být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství. V rámci tohoto celkového posouzení však okolnost, že se přeprava pohonných hmot, o něž jde ve věci v původním řízení, uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení dotčených ve věci v původním řízení musí být uvedena přeprava přičtena. Judikatura připomenutá v bodě 70 tohoto rozsudku totiž činí přičtení přepravy jednomu či druhému pořízení z řetězce po sobě následujících pořízení v zásadě závislým na časovém kritériu, když klade důraz na okamžik, ke kterému byly naplněny podmínky týkající se přepravy uvnitř Společenství a podmínka týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník“.

57. Závěry SDEU ve věci rozsudku AREX se dle žalovaného naprosto shodují se závěry žalovaného v nyní posuzovaném případě.
58. Na základě uvedeného žalovaný uzavřel, že po celou dobu řízení postupoval zcela v souladu s konstantní judikaturou SDEU, která v otázce posuzování hmotněprávních podmínek vyplývajících ze směrnice, v tomto případě konkrétně otázky určení, které z dodávek musí být alokována přeprava zboží, a tudíž, která musí být kvalifikována jako pořízení zboží uvnitř Společenství, se přitom nezměnila ani po vydání rozsudku AREX. Pro určení, která z dodávek bude na jedné straně představovat pořízení zboží uvnitř Společenství a na straně druhé (od daně osvobozené) dodání zboží uvnitř Společenství, platí stále stejná pravidla, která jsou důsledně aplikována žalovaným. Režim spotřební daně tato pravidla, jako rozhodl SDEU v rozsudku AREX, nikterak nenarušil.

6) Doplnění vyjádření žalobce po vydání rozsudku SDEU

59. V reakci na rozsudek SDEU žalovaný uvedl, že v dané věci uvedený soud pouze odmítl provázanost režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s daní z přidané hodnoty. Rozhodně neoznačil postup žalovaného za správný, jak se snažil žalovaný uvádět.
60. Dále upozornil i na další případ, ve kterém byla ve skutkově shodné věci položena předběžná otázka SDEU, a to ve věci *Herst* C- 401/18.
61. Dále uvedl, že žalovaný vychází z judikátů SDEU *EMAG* C-245/04 a *EuroTyre* C-430/09. Z výše uvedeného rozsudku AREX je zřejmé, že se soud zmiňuje pouze o judikátu *EMAG*, a to v souvislosti s tím, že přepravu lze v případě řetězových dodávek přiřadit pouze jedné dodávce, což je obecný princip, který není nutno dokládat judikaturou. Pokud tedy žalovaný činí z rozsudků *EMAG* a *EuroTyre* nějaké závěry, tak tyto závěry rozsudkem AREX nebyly podpořeny. Z rozsudku resp. z generálního stanoviska naopak vyplývá, že názor **Stanislava Kryla**, na který se žalovaný odkazuje, je závěrem chybným.

62. Žalobce rovněž konstatoval, že postup žalovaného je tak i nadále v přímém rozporu s právními větami rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č.j. 5 Afs 77/2015-43, kde je uvedeno, a které zmíněný judikát SDEU AREX nepopřel:

I. V případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani z přidané hodnoty, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jediné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či dalšímu dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností posuzovaného případu (nikoliv jen například s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

II. Prvním pořizovatelem nemusí nutně být vždy bez dalšího osoba, která přepravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Není vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s přepravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující - pořizovatel (§ 7 odst. 2 zákona o DPH).

III. Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být nutně vždy jen místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek, neboť v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde jen na počátku a konci této přepravy (§ 7 odst. 2 zákona o DPH).

63. Dále žalobce uvedl, že zboží pochopitelně vlastníka mělo, a tento vlastník s ním mohl po dobu přepravy disponovat a dávat instrukce. Právě proto žalobce tvrdí, že je nutné zjistit tohoto vlastníka a tím, že žalovaný posuzoval okamžik přechodu vlastnictví pouze podle nakládky zboží, zatížil toto řízení vadou nepřezkoumatelnosti. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č.j. 2 Afs 155/2016 - 70, konkrétně v bodu [58], je jasně uvedeno, že stěžovatelka byla v době přepravy pouze v pozici detentora.

7) Jednání soudu dne 15. 1. 2020

64. Při nařízeném jednání zástupce žalobce ve vazbě na rozsudek SDEU ve věci AREX konstatoval, že již bylo najisto postaveno, že režim podmíněného osvobození od spotřební daně nelze spojovat s režimem daně z přidané hodnoty. Rozhodnutí SDEU označil za překvapivé. Dále uvedl, že z rozsudku sice vyplynulo, že spotřební daň nesouvisí s daní z přidané hodnoty, nicméně pokud dodavatelé vyčíslili českou spotřební daň, nemohli by tak učinit, pokud by zboží bylo předáno v Rakousku. Tím je dle názoru žalobce deklarován okamžik přechodu vlastnictví k předmětnému zboží a jasně z něho vyplývá časová posloupnost. Dále uvedl, že určení místa zdanitelného plnění závisí na posouzení právní otázky a v tomto případě leží bezesporu důkazní břemeno na správci daně a ten je neunesl. Napadené rozhodnutí proto označil za nepřezkoumatelné, neboť správce daně neposoudil veškeré okolnosti tak, jak to ukládá judikatura SDEU.

8) Přezkoumání věci krajským soudem

65. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

66. Za předmět sporu mezi žalobcem a žalovaným lze označit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u nakoupených pohonných hmot v rozhodném období. Na obhajobu svého postupu při uplatnění nároku na odpočet daně uvedl žalobce skutečnost, že pro

určení místa zdanitelného plnění při dodání zboží je klíčové, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy na odběratele přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník. Pouhým naložením pohonných hmot na cisternu žalobce, resp. cisternu, kterou objednal, na něho nepřešlo právo nakládat s předmětnými pohonnými hmotami jako vlastník, neboť pohonné hmoty byly po naložení na území jiného členského státu dopravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pod dohledem příslušných celních správ a tato skutečnost vylučovala, aby žalobce nakládal se zbožím jako vlastník. Za rozhodující považoval žalobce rovněž skutečnost, že zahraniční dodavatel pohonných hmot nemohl na žalobce převést právo nakládat se zbožím jako vlastník, neboť mezi zahraničním dodavatelem a žalobcem nebyl uzavřen žádný smluvní vztah, v rámci kterého by k takovému převodu práva mohlo dojít. Žalovaný v průběhu daňového řízení dovodil, že původ předmětných pohonných hmot byl v jiném členském státě (dále také „JČS“) – v Rakousku, kde byly pohonné hmoty stáčeny do automobilových cisteren objednaných žalobcem a to přímo v rafinériích v jiném členském státě a odsud byly vezeny do České republiky. Takto nastolené skutkové okolnosti pak byly z pohledu žalobce a žalovaného hodnoceny zcela odlišně. Žalobce považoval za nepochybné, že za takové situace lze považovat za místo plnění tuzemsko. Žalovaný naopak považoval za prokázané, že k dodání zboží došlo na území jiného členského státu – Rakouska.

67. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že žalobce vystupoval od okamžiku převzetí zboží v jiném členském státě v pozici osoby oprávněné nakládat se zbožím jako vlastník. Na tyto závěry nemá vliv ani skutečnost, zda žalobci byl znám prodávající v jiném členském státě, či zda došlo k úhradě spotřební daně jiným subjektem. Dle žalovaného nelze rozdělovat pro účely zákona o DPH jednou intrakomunitární přepravu zahájenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku na dílčí přepravy ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně. Žalobce, jak žalovaný uvedl, ani přes výzvu správce daně neprokázal, že zdanitelná plnění dle daňových dokladů vystavených dodavatelem byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno na těchto daňových dokladech, konkrétně, že místem plnění u předmětných zdanitelných plnění bylo tuzemsko. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně, dle kterého ze skutečnosti, že žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě a sám zajišťoval přepravu předmětného zboží z jiného členského státu do České republiky, vyplývá, že přepravu pohonných hmot z jiného členského státu je nutno přičíst obchodním transakcím mezi dodavatelem na jedné straně a žalobcem na straně druhé. Žalovaný konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z tuzemského zdanitelného plnění podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný rovněž uvedl, že určením okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník se v případě prověřovaných obchodních případů správce daně podrobně zabýval ve zprávě o daňové kontrole, v níž na základě hodnocení předložených důkazních prostředků a vyjádření žalobce v rámci své právní úvahy dospěl k závěru, že právo nakládat s předmětnými pohonnými hmotami jako vlastník přešlo na žalobce jako na několikátého pořizovatele v řadě nejpozději okamžikem výdeje pohonných hmot z daňových skladů a jejich převzetí žalobcem k přepravě, tedy na území jiného členského státu.

68. S takto vyslovenými názory se krajský soud nemohl ztotožnit. Při posouzení sporných otázek vycházel z následujících ustanovení zákona o DPH.

69. Nárok na odpočet DPH může daňový subjekt uplatnit pouze za předpokladu, že naplnil požadavky ustanovení § 72 zákona o DPH. Z něho lze dovodit, že nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti pro účely uvedené v tomto ustanovení. Podle ust. § 73 odst. 1 uvedené právní úpravy tak plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Zdanitelným plněním se přitom podle ust. § 2 odst. 3 zmiňované právní úpravy rozumí plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně. Předmět DPH je pak vymezen v ust. § 2 odst. 1 písm. a), které stanoví, že předmětem daně je „dodání zboží nebo převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.“ Zákon o DPH pak v následujícím ust. § 13 odst. 1 definuje pojem dodání zboží, když jím rozumí „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“.
70. Pro posouzení případu je rovněž potřebné sdělit názor SDEU vyslovený v jeho rozsudku ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04 EMAG. Z dané judikatury vyplývá, že v případě, že při dvou po sobě následujících dodání téhož zboží uskutečněných za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně. Lze shrnout, že uskutečnou přepravu zboží je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci řádně. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následuje po obchodní transakci spojené s přepravou.
71. Otázkou výkladu institutu „dodání zboží“ upraveného v ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH se ve své judikatuře zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak i SDEU, přičemž i v této judikatuře lze zaznamenat určitý vývoj. Krajský soud vychází při svém rozhodování z názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v návaznosti na odpověď SDEU na položené předběžné otázky. SDEU vyslovil v skutkově obdobném případě vedeném ve věci C-414/17 AREX CZ následující:
- „1) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na porřízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků, uskutečněná osobou povinnou k dani, jejíž ostatní porřízení nejsou předmětem daně z přidané hodnoty podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.*
- 2) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících plnění, která vedla jen k jedné přepravě výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být porřízení uskutečněné subjektem povinným zaplatit spotřební daň v členském státě určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků kvalifikováno jako porřízení uvnitř Společenství podléhající dani z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení, jestliže tato přeprava nemůže být tomuto porřízení přičtena.*
- 3) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících porřízení, jež se týkala týchž výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky*

přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení.“

72. V bodě 78 tohoto rozsudku bylo dále uvedeno: „V projednávané věci ze skutečností ve spise, jenž má k dispozici Soudní dvůr, vyplývá, že společnost Arex poté, co pořídila pohonné hmoty dotčené ve věci v původním řízení od svých českých smluvních partnerů, získala tyto pohonné hmoty do držení, když je v Rakousku naložila do svých cisteren před tím, než je vlastními dopravními prostředky přepravila z Rakouska do České republiky. Z těchto skutečností mimoto vyplývá, že k převodu vlastnictví k tomuto zboží ve smyslu českého soukromého práva na společnost Arex podle všeho došlo touto nakládkou. S výhradou ověření předkládajícím soudem tedy z těchto skutečností podle všeho vyplývá, že k jediné přepravě uvnitř Společenství došlo po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na společnost Arex, takže jako pořízení uvnitř Společenství musí být kvalifikována pořízení poslední uvedenou společností.“
73. V návaznosti na takto vyslovený názor SDEU přistoupil i Nejvyšší správní soud k posouzení kasační stížnosti a to v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, vedeném pod č.j. 9 Afs 137/2016-176.
74. Stejně tak jako ve shora vzpomínaných věcech, tak i v projednávané věci považuje krajský soud za stěžejní odpověď na otázku, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastníkem. Posouzení této otázky je přitom nutné provést v intencích dalších názorů vyslovených Nejvyšším správním soudem a to konkrétně v rozsudku ze dne 22. 12. 2016, č.j. 2 Afs 155/2016-70, v němž tento soud uvedl, že:
- a) „Nejvyšší správní soud upozorňuje, že jak plyne ze shora uvedeného, v mezidobí již v obdobných případech rozhodoval (ať již jde o rozsudek ve věci zajišťovacího příkazu stěžovatelky ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, nebo rozsudek ve věci JASA ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43), přičemž popřel daňovými orgány naznačenou konstrukci, že již pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, tedy ke skutečnosti relevantní pro posouzení místa dodání dle zákona o DPH, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastníkem PHM. Již na tomto místě Nejvyšší správní soud uvádí, že ani v nyní projednávané věci se nejedná o situaci natolik odlišnou, aby bylo potřebné vyslovit jiný závěr, i když kupující přepravu zajišťoval (realizoval) fakticky sám svými dopravními prostředky, a nikoliv prostřednictvím prostředníka (speditérské společnosti, smluvního dopravce). Nejvyšší správní soud tak nesdílí názor žalovaného a krajského soudu, že závěry vyslovené v těchto rozhodnutích nelze na nyní projednávanou věc vztáhnout.“
- b) „Jak již bylo uvedeno, podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Daňové orgány sice správně vyšly z toho, že pokud jde o nakládání se zbožím jako vlastníkem, 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 stěžovatelku právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastníkem někdy někdo převedl. Ze spisu plyne, že ačkoli stěžovatelka měla fakticky v průběhu přepravy tyto pohonné hmoty ve své detenci a následně je plánovala nabýt do svého vlastnictví, v době od naložení PHM do cisteren až do jejich propuštění do režimu volného obchodu nemohla s nimi disponovat jinak než jako dopravce, neboť pouze k takovému jednání byla smluvně oprávněna. Správce daně ostatně nikdy ani netvrdil, že by

stěžovatelce od některého z předchozích vlastníků PHM (ať již jde o původního vlastníka nebo o další subjekty v řetězci) oprávněně svědčilo také právo disponovat s PHM jako vlastník, tedy možnost tyto pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. Správce daně tuto skutečnost dovodil pouze z faktického naložení PHM na vozidla stěžovatelky. Taková konstrukce však odporuje smyslu uvedeného ustanovení. Soudní dvůr již v minulosti dovodil ve věci C-435/03 *British American Tobacco International, Newman Shipping & Agency Company*, že krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží. Nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník.....Ani pouhé faktické stočení PHM do cisteren dopravce nemůže z dopravce učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem PHM. Detentor má sice věc ve své moci a fakticky ji ovládá, jako v nyní projednávané věci stěžovatelka, avšak nakládá s věcí jako s cizí, absentuje zde *animus possidendi* (k tomu viz V. Knapp a kol., *Občanské právo hmotné, svazek I., Codex, Praha 1997, str. 220 an., též J. Fiala, M. Kindl a kol., Občanské právo hmotné, Aleš Čeněk, Plzeň 2007, str. 244*).“

- c) „Správce daně navíc vycházel z toho, že místem dodání, které je spojeno s přepravou, musí 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. Správce daně vůbec nehodnotil, jestli nebyla spojena s přepravou předchozí dodání uskutečněná před touto transakcí, vůbec nezjišťoval celý řetězec subjektů zapojených do jednotlivých transakcí, nezjišťoval prvního pořizovatele, který předložil své identifikační číslo k DPH a který projevil záměr přepravit zboží na území jiného členského státu apod. V případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu (nikoli v podstatě jen s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, na kterého bylo převedeno na území jiného členského státu (Rakousko, Německo) právo nakládat se zbožím jako vlastník (zde je vhodné poznamenat, že tato skutečnost nebyla zjišťována, neboť s ohledem na nesprávné posouzení převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník správcem daně považoval ji tento za irelevantní)..... Správce daně vytvořením předdeslané neudržitelné konstrukce však na zjišťování všech okolností případu rezignoval. Je sice pravdou, že stěžovatelku vyzval k prokázání skutečnosti, že zboží pořídila v tuzemsku, nicméně odmítl veškeré jí navrhované důkazy jako irelevantní provést.“

75. Z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne ze dne 30. 5. 2019, č.j. 9 Afs 137/2016-176 pak rovněž vyplývá, že není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Dle názoru Nejvyššího správního soudu se nelze ztotožnit s námitkou, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, by nemohlo dojít k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník.
76. Ve světle shora vzpomínaných závazných názorů Nejvyššího správního soudu i SDEU dospěl zdejší soud k závěru, že žaloba je důvodná, neboť žalovaný se v odůvodnění

napadeného rozhodnutí nedostatečně zabýval otázkou přechodu práva nakládat s věcí jaké vlastník. Zodpovězení této otázky nepřísluší krajskému soudu, takové posouzení musí provést žalovaný. Ten dospěl k závěru, že původ předmětných pohonných hmot byl v JČS – v Rakousku - přepravu zajišťoval žalobce prostřednictvím objednaných autocisteren. Žalovaný považoval za zcela nepochybné, že natankováním pohonných hmot do cisteren se má za to, že provozovatel této cisterny je oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem.

77. Takto vyslovené názory žalovaného jsou v rozporu se shora vzpomínanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, z níž nepochybně vyplývá, že pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce (a je přitom lhostejné, zda se jedná o dopravní prostředky ve vlastnictví žalobce či nikoliv) nedochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem těchto pohonných hmot.
78. Pro vyřešení sporné otázky je však nezbytné posouzení převodu vlastnictví k předmětnému zboží jakožto podkladu pro zodpovězení zásadní otázky týkající se okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Na základě shora uvedených závěrů je přitom nepochybné, že tento institut nevyžaduje, aby strana, na níž je toto zboží převáděno, takový majetek fyzicky držela anebo aby k ní byl fyzicky přepraven. Je nezbytné zkoumat, kdy na žalobce bylo převedeno od vlastníka buď vlastnické právo nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Tuto otázku je dle Nejvyššího správního soudu nutno posoudit dle příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů a to dle tehdy platného zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním. Dle závazné judikatury by se totiž otázka převodu vlastnického práva v případě, že by se zboží nacházelo v Rakousku, měla řídit rakouským právem dle zásady místa, kde se věc v rozhodné době nacházela. Nejvyšší správní soud přitom ani nevylučuje, že otázka převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník by mohla být řešena i právem českým, neboť převod práva nakládat s věcí se naopak řídí právním řádem smlouvy (viz § 5, § 6 a § 12 uvedeného zákona). Žalovaný se však v projednávané věci nezabýval ustanoveními soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva.
79. Lze uzavřít, že se žalovaný otázkou přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník zabýval nedostatečně. Krajský soud proto z důvodů shora uvedených napadené rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Vysloveným právním názorem soudu bude žalovaný v dalším řízení ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán.
80. Krajský soud ve vazbě na shora uvedené uvádí, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky a výslovně reagovat na každý dílčí argument žalobce. Proti jednotlivým žalobním bodům postavil vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se

soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).

81. Nad rámec uvedeného krajský soud považuje za důvodné vypořádat se s námitkou žalobce ohledně neprojednání zprávy o daňové kontrole. K tomu krajský soud uvádí, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen dne 18. 5. 2015. Žalobce využil svého práva v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a sdělil svůj nesouhlas se závěry správce daně uvedenými ve výsledku kontrolního zjištění. Správce daně se předmětným vyjádřením zabýval, o čemž svědčí skutečnost, že se v rámci zprávy o daňové kontrole na straně 21 až 24 s předestřenou argumentací žalobce vypořádal. Správce daně uzavřel, že žalobcovo vyjádření nemá na závěry uvedené ve výsledku kontrolního zjištění vliv. Následně dne 23. 6. 2015 bylo správci daně doručeno podání žalobce, v němž byly předloženy nové důkazní prostředky. Toto podání bylo doručeno správci daně po lhůtě pro vyjádření. Přesto správce daně přistoupil k hodnocení předložených důkazních prostředků a na základě jejich vyhodnocení upravil výši doměřovaná daně tak, jak bylo uvedeno na straně 1 až 2 zprávy o daňové kontrole. Následně se k datu 10. 8. 2015 žalobce dostavil na ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy. Ta byla žalobci předložena, aby se mohl seznámit s názory správce daně na jeho vyjádření a následně byl opět žalobci poskytnut prostor k dalšímu vyjádření. Žalobcem kladl správci daně obecné dotazy procesního charakteru, které nesouvisely s hmotněprávní problematikou a netýkaly se ani žádných jiných skutečností řešených v rámci daňové kontroly. Na dotazy žalobce správce daně reagoval. Poté navrhl přistoupit k podepsání zprávy. Vzhledem k tomu, že se žalobce ke zprávě již nevyjádřil, posoudil správce daně jeho postup jako odmítnutí se se zprávou seznámit a projednat a žalobce poučil o následcích takového jednání ve smyslu ust. § 88 odst. 5 daňového řádu. Žalobce znovu vyzval ke sdělení vyjádření. Ten se pouze domáhal odpovědi na své dotazy. Žalobce byl poučen ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu, podepsání zprávy však odmítl. Žalovaný tedy v souladu se zákonem uzavřel, že okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy nastaly účinky projednání a oznámení zprávy. Správce daně učinil rovněž pokus žalobci zprávu předat ve smyslu ust. § 39 odst. 1 daňového řádu, žalobce však převzetí výslovně odmítl. Až poté vznesl žalobce dotaz k hmotněprávní problematice řešené ve zprávě. I přes výše uvedené správce daně na dotaz reagoval. Žalovaný na základě těchto skutečností dospěl k závěru, že zprávu o daňové kontrole lze v souladu s ust. § 88 odst. 6 daňového řádu považovat za projednanou. S tímto závěrem se krajský soud plně ztotožňuje a odkazuje na závěry žalovaného obsažené v bodě 60 až 73 napadeného rozhodnutí. Námitku ohledně neprojednání zprávy o daňové kontrole proto nepovažuje za důvodnou.
82. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 5 úkonů právní služby po 3.100 Kč, a to

převzetí věci, sepsání žaloby a 2x účast při jednání a sepsání repliky. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 5 režijních paušálů po 300 Kč, dále 1200 Kč za ztrátu času a 2x jízdné z Prahy do Hradce Králové a zpět v celkové výši 3 506 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a g), § 11 odst. 2 písm. f), § 13 odst. 3 advokátního tarifu). To vše včetně DPH. Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou žalobce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Hradec Králové 24. ledna 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu