



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **PAULS BOHEMIA TRADING, s.r.o.**, IČO: 496 16 889
sídlem Mánesova 1111/45, 120 00 Praha 2
zastoupena advokátem Mgr. Luborem Bystřickým
sídlem U Kanálky 1359/4, 120 00 Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 43539/19/5300-22442-605186 z 18. 10. 2019

takto:

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 43539/19/5300-22442-605186 z 18. 10. 2019 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 26 958 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Lubora Bystřického.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „**správce daně**“) vydal 20. 9. 2017 dodatečný platební výměr č. j. 7116756/17/2002-52521-109424, jímž doměřil žalobkyni za zdaňovací období červenec 2016 daň z přidané hodnoty (dále jen „**DPH**“) ve výši 1 809 684 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 361 936 Kč. Správce daně tak učinil na základě daňové kontroly, provedené u žalobkyně Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, podle jejíchž výsledků žalobkyně uplatnila v rozporu se zákonem nárok na odpočet daně na vstupu ze zdanitelného plnění, které nepodléhalo dani, a zároveň u tohoto plnění správce daně uplatnil daň na výstupu.
2. Žalovaný ve shodě se správcem daně naznal, že obchodní transakce (nákup 32 palet kosmetiky) mezi žalobkyní a její dodavatelkou, společností LaEstetica s.r.o., IČO: 241 38 002 (dále jen „**LaEstetica**“), splňuje kritéria pro pohyblivou dodávku spojenou s přepravou zboží z jiného členského státu (Itálie), u které je místo plnění stanoveno dle § 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**ZDPH**“), tedy v místě, kde se zboží nacházelo v době, kdy jeho přeprava začínala. Předmětné plnění tedy nebylo předmětem daně v tuzemsku ve smyslu § 2 ZDPH a daň uvedená na předložených daňových dokladech není daní na vstupu ve smyslu § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH.
3. Žalovaný konstatoval, že v případě řetězových obchodů se zbožím, kdy v rámci jedné přepravy do jiného členského státu dojde k opakovanému prodeji zboží, lze za dodání zboží s přepravou považovat pouze jednu z dodávek v řadě, a to s ohledem na posouzení všech konkrétních okolností případu. Pouze tato dodávka pak bude mít povahu intrakomunitárního dodání osvobozeného od daně na straně jedné a pořízení zboží na straně druhé. Žalovaný v tomto ohledu odkázal zejména na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „**SDEU**“) ve věcech C-245, EMAG Handel Eder, z 6. 4. 2006 (dále jen „**rozsudek EMAG**“), C-414/17, AREX CZ, z 19. 12. 2018 (dále jen „**rozsudek AREX CZ**“) a C-430/09, Euro Tyre Holding, z 16. 12. 2010 (dále jen „**rozsudek Euro Tyre**“). Judikatura Nejvyššího správního soudu (dále jen „**NSS**“) pak na podkladě jednotlivých případů upřesnila, že k přiřazení přepravy nepostačuje pouze kritérium organizace přepravy, jakkoli může být významné, nýbrž je třeba posuzovat převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to opět s přihlédnutím ke všem specifickým okolnostem případu. Přitom je třeba mít na paměti, že „převod vlastnictví“ podle SDEU neodkazuje na způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku.
4. K závěru, že intrakomunitárním dodáním je právě obchod mezi LaEstetica a žalobkyní, jehož místo plnění se nacházelo v Itálii, žalovaný odkázal na zjištění Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, podle nichž žalobkyně měla již od počátku o zboží úplné informace, jako by byla jeho vlastnice; zorganizovala, objednala a uhradila přímou přepravu i pojištění zboží ze skladu dodavatelky své dodavatelky, společnosti LABORATORIO DI RICERCHE BIOCHIMICHE, S. GIULIANO MILANESE, 20098 SESTO ULTERIANO (dále jen „**LRB**“, do skladu společnosti Comp alfa, s.r.o., IČO: 271 40 512 (dále jen „**Comp Alfa**“), v Kněževsi v České republice (dále jen „**ČR**“). To vyplývá z žalobkyní předloženého daňového dokladu č. CZ692246 i prohlášení externí přepravní společnosti DSV Road, IČO: 257 14 465 (dále též „**DSV Road**“), určeného žalobkyní. V mezinárodním nákladním listu č. CZ0009240, vystaveném 14. 7. 2016 v Itálii společností LRB, (dále jen „**CMR**“), je sice jako příjemkyně uvedena LaEstetica, ale jako místo vykládky je uveden sklad žalobkynina smluvního skladovatele, jak vyplývá z předložené smlouvy o skladování. Dále

přepravkyně poskytla e-mailovou komunikaci s žalobkyní, z níž je zřejmé, že cenovou kalkulaci poptávala a objednávku přepravy zadala sama žalobkyně, jež také uplatnila u přepravy plný nárok na odpočet daně. Kosmetika se tak od okamžiku naložení již nikdy nedostala do dispozice LaEstetica, jež na ni neměla žádný vliv, neboť pokyny k nakládání se zbožím během přepravy mohla udílet jediné žalobkyně a rovněž jediné jí nebo na její pokyn mohlo být zboží posléze vydáno z českého skladu. V řádu dnů po vyskladnění žalobkyně dodala zboží svým odběratelům.

5. Tyto okolnosti podle názoru žalovaného vyvolaly ve správci daně oprávněné pochybnosti o tom, zda bylo možné kvalifikovat plnění mezi LaEstetica a žalobkyní, k němuž žalobkyně předložila doklady a unesla tak prvotní důkazní břemeno, jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, a proto 22. 12. 2016 vyzval žalobkyni k prokázání skutečností týkajících se tohoto dodání, zejména toho, že se místo plnění nacházelo v tuzemsku, a na žalobkyni přešlo důkazní břemeno stran vyvrácení vzniklých pochybností. Podle názoru správce daně je však žalobkyně v daňovém řízení nerozptýlila a její argumenty byly vyvráceny provedeným dokazováním. Žalobkyně mimo jiné ani v rovině tvrzení blíže nevysvětlila vztahy v řetězci, na příklad proč dopravu a pojištění zboží hradila pouze ona, aniž by je naučtovala dodavatelce, přestože dle svého tvrzení měla dopravu zajišťovat pro ni, tedy nepředložila jiné relevantní vysvětlení skutkového děje, které by bylo založeno na provedených důkazech. Žalobkynino tvrzení, že přepravu obstarávala pro LaEstetica, nemělo podle názoru žalovaného oporu ve spisu. Žalobkyně totiž neuvedla, že by cenu přepravy své dodavatelce přefakturovala nebo že by ji promítla do ceny kupovaného zboží. Zároveň žalobkyně svou dodavatelku o průběhu přepravy nijak neinformovala, aby jí umožnila realizovat během přepravy její vlastnické právo. Rovněž v komunikaci s přepravkyní žalobkyně vystupovala jako vlastnice zboží a bylo z ní zřejmé, že se za ni sama považuje, stejně jako z vyjádření k výzvě k odstranění pochybností, kde uvedla, že si zboží vyzvedávala přímo u výrobce a vezla do Prahy do svého skladu. Žalovaný také uvedl, že LaEstetica, a žalobkyně záměrně neinformovaly italskou dodavatelku o tom, že k dodání žalobkyni mělo dojít už v Itálii (žalobkynino jméno při přepravě dokonce důsledně zatajovaly), aby si zajistily výhodnější daňový režim.
6. Na podkladě těchto zjištění žalovaný naznal, že žalobkyně již od počátku přepravy působila na zboží natolik výrazným způsobem, že fakticky naplňovala většinu oprávnění vztahených k vlastnictví, jež vymezilo již římské právo: právo věc držet, užívat, přisvojovat si plody a užitky z ní plynoucí, právo s věcí nakládat, zničit ji a opustit. Proto ji bylo třeba již při zahájení přepravy v Itálii považovat z materiálního hlediska za vlastníka předmětného zboží, a přeprava tudíž nemohla být přiřazena předchozímu dodání mezi LRB a LaEstetica. Na těchto závěrech nemohly ničeho změnit ani důkazy předložené v odvolacím řízení, neboť částečně byly vyvráceny dřívějším dokazováním (společné prohlášení LaEstetica a žalobkyně, podle nějž žalobkyně zajišťovala přepravu jménem LaEstetica a vlastnické právo ke zboží na ni přešlo až po vystavení konečné faktury), částečně se nevztahovaly k posuzované věci, od níž se navíc skutkově lišily (rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a jinými subjekty než LaEstetica), a částečně z nich nic relevantního nevyplývalo (seznam zboží v předmětné zásilce, z něhož část nebyla určena žalobci, ale přímo LaEstetica).
7. Postupem správce daně nedošlo ani k narušení legitimního očekávání, neboť to daňovému subjektu nezaručuje, že správce daně bude slepě následovat svá dřívější rozhodnutí (popřípadě postupy) a nezakládá nárok na permanentně stejné jednání. Zásada legitimního

očekávání pouze garantuje předvídatelné rozhodování, jehož lze dosáhnout odůvodněním odlišného jednání racionálními argumenty. Podle judikatury NSS tak nelze zájem daňového subjektu na zachování *statu quo* shledat hodným ochrany při vědomí, že by znamenal popření principu legality. Jinými slovy se nelze dovolávat správní praxe, která, ač ustálená, je v rozporu s platným právem. Pokud prvostupňový správce daně posoudil dřívější obdobná plnění odlišně, patrně k tomu přistoupil na základě jiných skutkových okolností, resp. jiných provedených důkazů. I kdyby však rozhodl jinak na základě obdobných důkazů, tak to neznamená, že by odvolací orgán musel vždy plně respektovat tato dřívější rozhodnutí. Z žalobkyní předložených důkazů ostatně není zřejmé, že byly všechny případy skutkově totožné.

8. Žalovaný nicméně na rozdíl od správce daně naznal, že žalobkyni je třeba s odkazem na § 72 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. b) ZDPH dodatečně přiznat nárok na odpočet daně na výstupu z pořízení kosmetiky z jiného členského státu, neboť prokázala, že toto zboží následně dodala do jiného členského státu osobě registrované tam k dani (§ 64 ZDPH), tedy použila je pro účely uskutečňování plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, a jí předložené doklady nebyly v daňovém řízení nijak zpochybněny.
9. Žalovaný proto změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že snížil výši doměřené daně z 1 809 684 Kč na 904 862 Kč a úměrně snížil výši stanoveného penále z 361 936 Kč na 180 968 Kč. Ve zbytku ponechal rozhodnutí správce daně beze změny. Proti tomuto rozhodnutí směřuje žaloba.

II. Žaloba

10. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítla, že v letech 2014 až 2016 u ní Finanční úřad pro hlavní město Prahu provedl pět daňových kontrol, v nichž prověřoval pořízení zboží zcela stejným způsobem jako v aktuálním případě, a způsob účtování DPH nijak nezpochybnil. Správce daně tak narušil princip legitimního očekávání, jenž je jedním ze základních principů veřejného práva. Z judikatury Ústavního soudu (na př. nálezů sp. zn. IV. US 215/94 nebo IV. US 610/06) vyplývá, že ochrana jednání učiněného v důvěře v právo předpokládá, že osoba jedná v důvěře nejen v text relevantního právního předpisu, ale zejména též v důvěře v trvalý výklad takového předpisu orgány veřejné moci, včetně konstantní správní praxe správních úřadů a výkladu práva podávaného správními soudy. Rozšířený senát NSS v usnesení č. j. 6 Ads 88/2006 - 132 z 21. 7. 2009 obdobně konstatoval, že správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (případně i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Žalovaný však princip legitimního očekávání, stejně jako její námitku, ignoroval. Pokud seznal, že z žalobkyní předložených podkladů není zřejmé, že se jednalo o totožné případy, měl si vyžádat doplňující informace právě za účelem zjištění, zda opačným postupem nezasáhne do uvedené zásady. Žalobkyně k tomuto bodu odkázala bez bližších podrobností na „dokumentaci ke kontrolám“, jež je součástí daňového spisu.
11. Ve druhém žalobním bodu se žalobkyně ohradila proti samotnému právnímu hodnocení dodání mezi ní a její dodavatelkou. Vyjádřila přesvědčení, že žalovaným citované judikáty SDEU se zabývaly totožnou situací, jako je ta nyní posuzovaná, avšak vyzněly ve prospěch

daňových subjektů. Závěry žalovaného jsou podle názoru žalobkyně nepodložené, vyfabulované, nesmyslné a odporují také dokazování. Žalobkyně předně předložila správcí daně CMR, na němž byla jako příjemkyně uvedena LaEstetica a jako odesílatelka její italská dodavatelka. Žalovaný jej označil za podružný, přitom je zcela zásadní, což potvrdil také NSS v rozsudku č. j. 3 Afs 41/2014 - 46 ze 4. 9. 2014, v němž posuzoval případ velmi podobný tomu nynějšímu. Jedná se totiž o cenný papír, jenž prokazuje uzavření přepravní smlouvy mezi odesílatelem a příjemcem a je s ním spojeno dispoziční právo k přepravované zásilce. Přepravkyně tak nemohla zásilku vydat nikomu jinému než osobě uvedené v CMR, neboť jen ona měla právo se zbožím během přepravy nakládat a jen ona byla jeho vlastnící. Platí totiž, že je-li na řad určité osoby vystaven CMR, je to právě ona, jejímž jménem je přeprava uskutečňována. Tvzení žalovaného, že žalobkyně mohla zboží během přepravy prodat nebo zničit, je holý nesmysl. Žalobkyně nezpochybnila, že objednala a zaplatila dopravu pro společnost LaEstetica a že zboží bylo doručeno do jejího smluvního skladu, činila tak však jménem společnosti LaEstetica a jednalo se o smluvní ujednání odrážející dlouhodobou obchodní praxi stran, která jsou i podle judikatury SDEU a NSS zcela podružná pro zjištění, kdy došlo k převodu vlastnického práva ke zboží, natož pro určení, které dodání má intrakomunitární povahu. Totéž platí o hledisku faktické kontroly nad zbožím, neboť v takovém případě by měl právo věc prodat nebo zničit i sám řidič, což by bylo zjevně absurdní. Žalobkynino tvrzení je podepřeno také tím, že součástí zásilky bylo také jiné zboží, jež vůbec nebylo určeno pro žalobkyni.

12. Podle názoru žalobkyně daňové orgány citované judikáty SDEU překroutily a posoudily shodný případ opačně než SDEU. Žalobkyně odkázala na rozsudek Euro Tyre, podle nějž v situaci, kdy první pořizovatel, který nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství. Přesně to byl případ společnosti LaEstetica v projednávané věci. K tomu předložila žalobkyně v odvolacím řízení další důkazy, jimž však žalovaný nepřikládal žádnou váhu s odůvodněním, že odporují jiným provedeným důkazům.
13. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítla, že původním důsledkem daňové kontroly bylo, že český stát inkasuje předmětnou DPH třikrát: jednou od společnosti LaEstetica a dvakrát od žalobkyně (jednou na vstupu, podruhé na výstupu). Daňové orgány svým postupem vyvolaly následky, s nimiž není možné se legální cestou vypořádat. LaEstetica se nemůže v Itálii s několikaletým odstupem registrovat k DPH, vnutit zpětně italskou DPH svému italskému dodavateli, jenž má faktury a CMR vystavené na vývoz pro LaEstetica do ČR, a vyžádat od italského státu vrátku téže DPH za vývoz, a následně zřejmě odškodňovat daňový subjekt za nikým nepředpokládanou škodu v podobě neoprávněně účtované české DPH. Pro zainteresované daňové subjekty je přitom celá situace daňově neutrální, protože ani jeden z nich není konečným spotřebitelem a DPH jimi pouze „protéká“. Všichni, kdo tuto povinnost měli, daň přiznali a odvedli. Český ani italský stát o nic nepřišly, nikdo se nijak daňově neobohatil. Žalovaný vůbec nevyložil, čeho by měly zainteresované subjekty tímto postupem dosáhnout a do jakého „výhodnějšího daňového režimu“ by se měly dostat. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu žalobkyně dodala, že i kdyby zákon popsany výklad připouštěl, byl by protiústavní, neboť pokud při ukládání daní, a tedy při *de facto* odnětí části nabytého vlastnictví, umožňuje právo dvojí

výklad, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*). Obdobně je porušením vlastnického práva nejen při ukládání daňové povinnosti *extra legem*, ale i tehdy, pokud příslušné zákonné ustanovení aplikuje způsobem, jenž se ocitá mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, na příklad když rozšiřuje daňovou povinnost na subjekty či situace, na něž podle zákona nedopadá. Žalobkyně proto navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Další procesní podání účastníků řízení

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí a k jednotlivým žalobním bodům zopakoval příslušné pasáže svého rozhodnutí, a vzhledem k tomu navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
15. Žalobkyně v replice vyjádřila podiv nad tím, že žalovaný ve svém vyjádření pouze zopakoval argumenty obsažené již v napadeném rozhodnutí a na žalobní body vůbec nereagoval. Kromě toho žalobkyně rozpracovala argumentaci k jednotlivým žalobním bodům a zdůraznila, že CMR představuje nadnárodní standard pro zodpovězení otázky, kdo je v který moment oprávněn se zbožím nakládat, pro nabývání a pozbývání vlastnictví ke zboží a vůbec pro právní poměry stran během přepravy. Právě tento stěžejní důkaz však žalovaný ignoruje, stejně jako společné čestné prohlášení zainteresovaných osob. K okolnostem přepravy žalobkyně dále uvedla, že náklady na ni nebyly výslovně přefakturovávány, ale samozřejmě byly zohledněny v ceně zboží, jak je to obvyklé; jinak by obchodní transakce ani nedávala smysl. Potřebné informace o přepravě a skladování LaEstetica rovněž měla, už jen proto, že během dlouhodobé spolupráce jsou využíváni stále stejní přepravci a skladovatelé. Žalovaný podle žalobkynina přesvědčení rezignoval na řádné zjištění skutkového stavu a důkazy, které se nehodí do jeho koncepce, jednoduše přehlíží.
16. Žalovaný v duplice upozornil na nedávný rozsudek SDEU ve věci C-401/18, *Herst*, z 23. 4. 2020 (dále jen „**rozsudek Herst**“), jenž podle jeho názoru potvrzuje závěry obsažené v napadeném rozhodnutí. Kromě něj poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15Af 19/2018 - 128 z 27. 4. 2020, vydaný v případě obdobném tomu nynějšímu, v němž krajský soud posvětil postup daňových orgánů. Krajský soud zejména výstižně konstatoval, že bylo žalobkyninou povinností prokázat, kdy a kde nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník ve vazbě na určení místa plnění deklarovaného zboží spojeného s přepravou organizovanou žalobkyní. Této povinnosti žalobkyně nedostála.
17. Žalobkyně v quadruplice namítla, že případ posuzovaný v rozsudku *Herst* se liší v tom, že zboží během přepravy změnilo vlastníka hned několikrát, celá věc byla navíc šetřena v souvislosti s rozsáhlými daňovými podvody, jež v nynější věci zjištěny nebyly. Ovšem i tento rozsudek setrává na tom, že obsahem převodu práva nakládat s věcí jako vlastník musí být možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji. Žádné takové právo však žalobkyně během přepravy neměla a přepravkyně ani nemohla uposlechnout žádné rozkazy, jež by byly v rozporu s CMR, zejména dodat zboží na jiné než určené místo. Ve zbytku žalobkyně zopakovala svou argumentaci obsaženou již v dřívějších podáních.

IV. Posouzení věci soudem

IV. 1. Průběh soudního řízení

18. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti.
19. Soud rozhodl podle § 51 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť účastníci řízení s tímto postupem soudu nevyjádřili po poučení nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré potřebné listiny jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS z 29. 1. 2009).

IV. 2. Relevantní právní úprava

20. Napadeným rozhodnutím žalovaný neuznal žalobkyni odpočet daně na vstupu ze zboží (kosmetiky), které nakoupila ve zdaňovacím období červenec 2016 od české společnosti LaEstetica, jelikož naznal, že místo uskutečnění tohoto zdanitelného plnění nebylo v ČR, nýbrž v jiném členském státě EU (Itálii), a plnění tudíž bylo podle jeho názoru od daně osvobozeno. Jelikož žalobkyně nepřijala zdanitelné plnění dle ZDPH, což je základní předpoklad pro uplatnění nároku na odpočet daně pořizovatelkou, neměla na tento odpočet podle názoru žalovaného nárok.
21. Předmětem daně je podle § 2 odst. 1 ZDPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 mimo jiné „dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku“ [písm. a)] a „pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani“ [písm. c) podbod 1].
22. Podle § 7 odst. 2 věty první ZDPH „[m]ístem 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.“
23. „Dodáním zboží“ se pro účely ZDPH rozumí „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“ (§ 13 odst. 1 ZDPH). „Pořízení zboží z jiného členského státu“ vymezuje § 16 odst. 1 ZDPH ve znění účinném do 30. 6. 2017 jako „nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do členského státu od něj odlišného a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží, b) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo c) zmocněnou třetí osobou.“ Dodání zboží do jiného členského státu EU a jemu odpovídající pořízení z jiného členského státu EU přitom ve skutečnosti představují jedinou a tutéž hospodářskou operaci a ustanovení upravující obě části této transakce je třeba vykládat ve vzájemné spojitosti („zrcadlově“, srov. rozsudek SDEU ve věci C-84/09, X proti Skatteverket, z 18. 11. 2020, bod 28).
24. Podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH upravuje § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH tak, že „[p]látcé je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“

25. Soud podotýká, že hlavním inspiračním zdrojem při přípravě ZDPH byla šestá směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „**šestá směrnice**“), která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**směrnice o DPH**“). Podle bodů 1 a 3 odůvodnění směrnice o DPH bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna použitelná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, v zásadě však bez věcných změn. Ustanovení směrnice o DPH jsou tedy v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice. Závěry vyslovené SDEU a NSS, které se týkaly předchozí právní úpravy, jsou tedy použitelné i na nyní posuzovanou věc (srov. bod 103 rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016 - 176 z 30. 5. 2019).

IV. 3. Ochrana legitimního očekávání

26. Žalobkyně v první řadě namítla porušení zásad právní jistoty a předvídatelnosti práva a svého legitimního očekávání, založeného Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, jenž v průběhu celkem pěti daňových kontrol v letech 2014 – 2016 posoudil zcela stejnou obchodní transakci odlišně, a to jako intrakomunitární dodání zboží.
27. Žalobkyni je třeba v obecné rovině přisvědčit, že „*ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy), jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky*“ (nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 487/03 z 11. 5. 2005). Ze zásady ochrany legitimního očekávání pak pro správce daně vyplývá, že má dbát „*na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*“ (§ 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).
28. K použití této zásady ve správním řízení správní soudy setrvale judikují, že „*pokud správní orgán zamýšlí rozhodnout v obdobném či shodném případě jiným způsobem, může tak učinit pouze, jak stanoví § 2 odst. 4 správního řádu, pokud je to důvodné. Zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá absolutní hodnotu a je např. omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat. Zásada legitimního očekávání je omezena zejm. zásadou legality (§ 2 odst. 1 a 2 správního řádu) či zásadou účelnosti a souladu zvoleného řešení s veřejným zájmem (§ 2 odst. 4 správního řádu). Jedním ze závažných důvodů, na základě nichž může správní orgán prolomit legitimní očekávání účastníků správního řízení, by mohl být např. rozpor rozhodování správního orgánu s právními předpisy*“ (rozsudky NSS č. j. 1 Afs 50/2009 - 233 z 16. 3. 2010, č. j. 5 Ads 76/2015 - 80 z 5. 5. 2016, č. j. č. j. 8 As 86/2015 - 70 z 10. 5. 2016 nebo č. j. 7 Afs 36/2018 - 43 z 18. 9. 2018, bod 30). Tyto závěry jsou plně použitelné také v daňovém řízení.
29. Žalobkyně se dovolává usnesení NSS č. j. 6 Ads 88/2006 - 132 z 21. 7. 2009, v němž rozšířený senát konstatoval: „*Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.*“ Okolnosti v nyní projednávané věci se však od situace řešené rozšířeným senátem diametrálně odlišují, proto na ni závěry v něm vyslovené nedopadají. Hypotetická skutečnost, že jeden konkrétní správce daně ve vztahu k jednomu konkrétnímu daňovému subjektu během v průběhu tří let ve vztahu k pěti

zdaňovacím obdobím postupuje určitým způsobem, nemůže ani zdaleka založit „ustálenou, jednotnou a dlouhodobou“ praxi správních orgánů, neboť zde scházejí všechny tři popsané znaky. Soud naopak poukazuje na to, že obdobný postup správce daně jako v nyní projednávané věci zjevně není v praxi daňových orgánů ojedinělý, neboť byl předmětem kritického hodnocení v řadě rozhodnutí správních soudů, na něž soud v dalších částech odůvodnění odkáže.

30. I v případě, že by byly skutkové okolnosti ve zdaňovacích obdobích, jež byly předmětem daňových kontrol provedených Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, shodné s okolnostmi nynější věci, v níž daňovou kontrolu prováděl Finanční úřad pro Karlovarský kraj, představoval by rozpor se zásadou legality důvod, pro nějž se mohl správce daně od dřívějšího postupu vůči žalobkyni odchýlit, jestliže by toto odchýlení náležitě odůvodnil. Jinak řečeno: pokud správce daně ve vztahu k jinému zdaňovacímu období vyhodnotil určitou obchodní transakci v rozporu se zákonem jako dodání s místem plnění v tuzemsku, nezakládá to žalobkyni právo na to, aby správce daně (neřkuli všichni správci daně) postupoval shodným způsobem i v každém dalším obdobném případě v budoucnu, pokud správce daně svůj pozdější právní názor řádně odůvodní. Zákonnost a odůvodněnost tohoto postupu bude předmětem dalšího hodnocení.
31. Žalovaný vypořádal tuto odvolací námitku v bodech 35 až 37 napadeného rozhodnutí, a jelikož se soud s jeho názorem ztotožnil, bylo by nadbytečné zabývat tím, zda oba případy byly skutkově totožné (jak tvrdí žalobkyně) nebo odlišné (jak tvrdí žalovaný), nebo tím, zda měla tyto skutečnosti prokazovat žalobkyně nebo žalovaný. Žalobní bod není důvodný.

IV. 4. Povaha předmětného dodání

32. Žalobkyně nakupovala kosmetiku způsobem nazvaným „řetězový obchod“, jímž se rozumí sled transakcí, v jejichž rámci je zboží přeprodáváno několika subjekty mezi sebou. K této problematice SDEU v rozsudku EMAG konstatoval, že *„v případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, 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 [...]. Tento výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy.“* (bod 45). Shodný právní názor vyjádřil SDEU v rozsudku AREX CZ: *„Pokud tedy více po sobě následujících pořízení za úplatu vede k jedinému odeslání nebo jediné přepravě zboží uvnitř Společenství, mohou být toto odeslání nebo tato přeprava přičteny pouze jednomu z těchto pořízení a pouze toto pořízení bude předmětem DPH v členském státě určení jakožto pořízení uvnitř Společenství, jsou-li splněny ostatní podmínky stanovené v čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH“* (bod 63).
33. Na tuto judikaturu navázal SDEU v rozsudku Euro Tyre, kde doplnil, že *„v případě, kdy je zboží předmětem dvou 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, tedy prvnímu či druhému dodání [...] provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství.“* (bod 40; podtržení doplněno). Obdobně v bodu 70 rozsudku AREX

CZ uvedl, že „pro účely určení, kterému z obou dodání má být přičtena přeprava uvnitř Společenství, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu.“ Shodný názor vyjádřil také NSS v bodu 54 rozsudku č. j. 1 Afs 87/2016 - 45 z 19. 1. 2017.

34. Z rozsudku Euro Tyre dále vyplývá, že aby mohlo být určeno, která obchodní transakce má být považována za intrakomunitární plnění, je třeba zabývat se jak dodáním zboží (tedy převodem práva nakládat s věcí jako vlastníkem), tak otázkou přepravy nebo odeslání do jiného členského státu (bod 30). Prvořadá je však otázka dodání zboží (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 137/2016 - 176 z 30. 5. 2019, bod 105). V případě, že se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem uskuteční před tím, než došlo k přepravě uvnitř EU (jak tvrdí žalovaný), není již možné tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (rozsudek Euro Tyre, bod 33). Pro úplnost soud podotýká, že ve věci Euro Tyre se jednalo o přepravu pohonných hmot v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, tato skutečnost však podle bodu 73 rozsudku nebyla pro posouzení věci rozhodující, proto lze z tam vyslovených závěrů vyjít i v nynějším řízení. Shodně je tomu i u dále citovaného rozsudku Herst (srov. jeho bod 50) a též názor vyjádřil také NSS v bodu 99 rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016 - 176 z 30. 5. 2019.
35. Otázky přepravy a přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem jsou ovšem propojené. NSS shrnul citovanou judikaturu v bodu 38 rozsudku č. j. 1 Afs 87/2016 - 45 z 19. 1. 2017 tak, že „je možné uskutečňenou přepravu zboží přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. 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 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.“ (Podtržení doplněno). SDEU pak v rozsudku Herst konstatoval: „V rámci [celkového posouzení všech okolností případu] je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník převedeno na konečného pořizovatele. Pokud totiž v posuzované věci k tomuto převodu došlo před tím, než se uskutečnila přeprava uvnitř Společenství, musí být tento převod považován za okolnost, na jejímž základě lze takové pořízení kvalifikovat jako pořízení uvnitř Společenství“ (bod 44).
36. Aby bylo možné kvalifikovat plnění jako „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, je nezbytné, aby toto plnění vedlo ke vzniku oprávnění osoby nakládat se zbožím, kterého se plnění týká, jako by byla jeho vlastníkem. Tato podmínka se podle SDEU (rozsudek AREX CZ, bod 75) „neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. června 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24 a citovaná judikatura).“ Právo nakládat s hmotným majetkem jako vlastník zahrnuje „možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji“ (rozsudek Herst, bod 40) nebo „právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity“ (rozsudek ve věci C-185/01, Auto Lease Holland, z 6. 2. 2003).

37. Z citované judikatury vyplývá, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva, nicméně NSS ve shodě s SDEU zdůraznil, že se „*nicméně [musí] jednat o převod nějakého práva*“ (rozsudek č. j. 9 Afs 137/2016 - 176 z 30. 5. 2019, bod 110). Při posuzování těchto okolností pak nelze zcela odhlédnout ani od vnitrostátní úpravy, ani od smluvních ujednání stran. NSS v rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ze 7. 1. 2016 konstatoval: „*Konečně třetím rozsudkem Soudního dvora, který citoval žalovaný, tj. rozsudkem ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, sice nejvyšší soudní instance EU (tehdy EHS) upřednostnila při výkladu pojmu právo nakládat se zbožím jako vlastník faktické dodání zboží před čistě civilistickým chápáním převodu vlastnického práva, jehož podmínky se v různých členských zemích mohou lišit. Nelze však odhlížet od toho, že Soudní dvůr se v tomto rozsudku zabýval velmi specifickou otázkou převodu (dodání) nemovitostí. Rozhodně nelze z rozsudku Soudního dvora dovozovat, že na smluvních ujednáních mezi jednotlivými články převodu a jejich vůli vůbec nezáleží. Naopak, jak vyplývá z citovaného rozsudku ve věci Euro Tyre Holding BV proti v Staatssecretaris van Financiën, musí být zohledněny záměry kupujícího v okamžiku dodání zboží, lze-li je zjistit.*“ (Bod 54, podtržení doplněno).
38. V návaznosti na tuto judikaturu NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016 - 176 z 30. 5. 2019 shledal, 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. [...] Nepostačuje totiž pouze určit, kdy fyzicky začala stěžovatelka se zbožím nakládat. Z bodu 87 rozsudku SDEU Enteco Baltic a bodu 75 rozsudku SDEU AREX CZ totiž vyplývá, že převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno, nebo ho fyzicky obdržela*“ (body 114 a 119). NSS uzavřel, že v daňovém řízení je „*nezbytné zkoumat, kdy na stěžovatelku bylo převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by jí ale umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník*“ (bod 119, podtržení doplněno). Takovým právem tedy pochopitelně není právo držby (bod 109 rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016 - 176 z 30. 5. 2019).
39. NSS již v řadě skutkově obdobných případů popřel konstrukci správců daně, podle níž „*již pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce, tedy zajištěním přepravy, dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, tedy ke skutečnosti relevantní pro posouzení místa dodání podle zákona o dani z přidané hodnoty, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník pohonných hmot. Finanční orgány tak kromě otázky organizace přepravy zboží 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 a kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH. [...] Nejvyšší správní soud tedy znovu zdůrazňuje výše uvedený judikaturní závěr, že organizace dopravy nemůže být jediným kritériem pro určení intrakomunitárního plnění.*“ (Rozsudek NSS č. j. 4 Afs 146/2020 - 67 z 29. 1. 2021, body 42 a 43; podtržení doplněno. Shodně též rozsudek č. j. 1 Afs 87/2016 - 45 z 19. 1. 2017, bod 49). Žalovanému je tak třeba přisvědčit v tom, že NSS hledisko přepravy neodmítl, nýbrž nemůže se jednat o hledisko jediné. Na těchto závěrech nezměnil ničeho ani rozsudek SDEU ve věci *Herst*, na nějž se odvolává žalovaný a podle nějž „*[p]řepravu pohonných hmot, tj. přemístění těchto výrobků z jednoho členského státu do*

druhého, nelze v tomto ohledu považovat za rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nabývat se zbožím jako vlastník, není-li dána jiná okolnost, která by umožňovala předpokládat, že k takovému převodu došlo v době této přepravy“ (bod 39; podtržení doplněno).

40. V projednávané věci vystupuje na počátku řetězového obchodu společnost LRB a na konci žalobkyně. V rámci tohoto obchodu došlo ke dvěma dílčím obchodním transakcím. První je prodej zboží mezi LRB a LaEstetica, druhou je prodej zboží mezi LaEstetica a žalobkyní. Pokud by žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Itálii, jak tvrdí žalovaný, pak by žádnému z předchozích dodání nemohla být přičtena intrakomunitární povaha, neboť přeprava z Itálie by byla uskutečněna až po tomto převodu. Pokud by dané právo nabyla žalobkyně až v tuzemsku, pak by bylo třeba zkoumat, zda LaEstetica nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník ještě na území Itálie, nebo až v tuzemsku. Pokud by se u LaEstetica jednalo o nabytí v Itálii, teprve v této situaci by bylo třeba dále zkoumat, kterému z těchto dvou dodání je třeba přiřadit přepravu. Pokud by se u LaEstetica jednalo o nabytí v tuzemsku, pak by nutně muselo být i dodání pro žalobkyni učiněno již v tuzemsku (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 137/2016 - 176 z 30. 5. 2019, bod 106). Jednou z indicií pro určení okamžiku, kdy osoba nabude oprávnění nakládat s věcí jako vlastník, jsou okolnosti přepravy daného zboží.
41. Shora citované judikatury si byl žalovaný očividně vědom, stejně jako opakovaných výtek správních soudů, že ve svých rozhodnutích nezkoumal, kdy přešlo na daňový subjekt oprávnění nakládat s věcí jako vlastník, a tímto aspektem se v nyní napadeném rozhodnutí výslovně zabýval. Svůj závěr, že k tomuto převodu došlo již v okamžiku naložení zboží na přepravní vozidlo v Itálii, odůvodnil tím, že žalobkyně již před samotnou přepravou disponovala informacemi jako vlastník zboží: znala stěžejní údaje o dodávce zboží, konkrétně kde, kdy a v jakém množství má být naloženo. Dále zorganizovala přepravu vlastním jménem a na vlastní náklady, aniž je poté přeúčtovala své dodavatelce, a také přepravu skrze přepravní společnost řídila: od okamžiku naložení zboží na ně mohla přímo působit prostřednictvím pokynů, jichž musela přepravkyně v rámci smluvního závazku uposlechnout. Žalobkyně tedy mohla reálně zboží užívat a působit i na jeho faktickou držbu, včetně jeho zničení nebo opuštění. Pokud by kosmetika přinášela plody či užitky, tak by se faktické působení rozšířilo i na tyto přínosy. Přeprava pak končila v žalobkynině smluvním skladu, kde došlo k vyložení zboží. Kromě toho žalobkyně a LaEstetica záměrně neinformovaly italskou dodavatelku o tom, že zboží bylo již v Itálii dodáno žalobkyni, ta naopak v e-mailu pro přepravkyni zdůraznila, že její jméno nesmí nikde figurovat, jako obvykle u tohoto zboží, a že všude má figurovat jméno LaEstetica. Podle názoru žalovaného tak měla žalobkyně již od zahájení přepravy takovou moc nad věcí, že je na ni třeba pohlížet z materiálního hlediska jako na vlastníka.
42. Mezi účastníky je nesporné, že jedinou uskutečněnou přepravu zboží – od první dodavatelky v Itálii do žalobkynina smluvního skladu v tuzemsku – zajistila prostřednictvím externí přepravkyně právě žalobkyně. V rámci e-mailové komunikace přepravu zboží objednala a poskytla přepravkyni informace o okolnostech nákladky i místa doručení; žalobkyně dopravu rovněž zaplatila a uplatnila z ní odpočet daně, a také zajistila a zaplatila pojištění zboží během přepravy. Zboží bylo označeno jménem adresátky LaEstetica, avšak ani před započítím přepravy, ani během ní se nedostalo do dispozice této společnosti; po vyložení ve skladu určení je žalobkyně prodala svým dalším odběratelům.

43. Naproti tomu žalobkyně zpochybňuje tvrzení žalovaného, že přepravu zajišťovala vlastním jménem, že se cena přepravy nepromítla do kupní ceny zboží od LaEstetica a že tuto společnost o průběhu přepravy neinformovala. V odpověď na výzvu k odstranění pochybností, v níž správce daně upozornil na nesoulady v daňových dokladech, žalobkyně ve vyjádření z 13. 1. 2017 uvedla, že obchod s LaEstetica proběhl na základě dlouhodobé spolupráce s touto společností, resp. s dalšími společnostmi téhož jednatele, která trvá od roku 2008. Žalobkyně sice uvedla, že zboží „si vyzvedávala“ přímo u italské výrobkyně, avšak nijak se nevyjádřila k tomu, jakým způsobem cena dopravy byla či nebyla zohledňována v ceně zboží; stejně tak žalobkyně výslovně neuvedla, že přepravu zajišťovala vlastním jménem. V návaznosti na sdělení ze 7. 6. 2017, v němž správce daně vyjádřil pochybnosti ohledně místa plnění a hodnocení dodání zboží jako intrakomunitárního plnění, žalobkyně ve vyjádření z 30. 6. 2017 uvedla, že přepravu zaplatila a zajistila jménem LaEstetica, což dokládala CMR, v němž je tato společnost uvedena jako příjemkyně zboží, v němž je uvedena konkrétní adresa pro dodání zásilky a který měla k dispozici přepravkyně. V odvolání žalobkyně tuto argumentaci zopakovala a jako důkaz předložila společné čestné prohlášení M. T., jednatelky LaEstetica, M. V., žalobkyniny zaměstnankyně, a P. S., žalobkynina jednatele, datované 22. 11. 2017. Podle tohoto prohlášení v rámci dlouhodobě zavedené praxe byla doprava uskutečněna na žalobkyniny náklady jménem LaEstetica a žalobkyně „neměla [...] právo se zbožím jakkoli nakládat až do doby po vydání konečné faktury za zboží včetně přírážky DPH, které následuje až po dovezení zboží do Čech do skladu společnosti Comp Alfa, s.r.o. a po fyzické kontrole zboží provedené společností Comp Alfa, s.r.o. Vždy až po vydání konečné faktury také přechází vlastnické právo a nebezpečí škody na zboží a právo se zbožím nakládat. V daném případě bylo zboží do skladu dovezeno 18.07.2016 a finální faktura za zboží č. 2016252 byla společností LaEstetica s.r.o. společností PAUL'S BOHEMIA TRADING, s.r.o. vydána dne 20.07.2016.“ Podle prohlášení probíhal celý obchodní vztah zcela v duchu rámcových smluv uzavřených mezi žalobkyní a jinými společnostmi, na nichž participuje A. T., jednatel společnosti LaEstetica, nebo jeho manželka M. T. (tyto smlouvy žalobkyně rovněž předložila). Vzhledem k bezproblémové a dlouhodobé spolupráci (od roku 2009) nepovažovaly žalobkyně a LaEstetica za potřebné uzavírat zvlášť písemnou smlouvu.
44. Na tomto místě soud připomíná, že v odvolacím daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace řízení. Jak konstatoval rozšířený senát NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 438/2017 - 52 z 24. 6. 2020, „[t]ento fakt jasně vyplývá z § 111 odst. 2 daňového řádu, podle něhož ‚do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.‘ Odvolatel tak může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námitky, dosud neuplatněné, může rovněž navrhopvat nebo předkládat nové důkazní prostředky. Řízení je totiž vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Může-li odvolací orgán ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, není žádný důvod, aby ve své procesní aktivitě byl omezován odvolatel.“
45. Tvrzení žalovaného, že náklady na přepravu nebyly zohledněny v ceně zboží mezi LaEstetica a žalobkyní a že žalobkyně svou dodavatelku neinformovala o jménu přepravkyně, kontaktu na ni a průběhu přepravy, nebo že se žalobkyně v komunikaci s přepravkyní považovala za vlastníci zboží, nemají podle názoru soudu ve správním spisu oporu. Žalovaný je v podstatě dovozuje z toho, že žalobkyně netvrdila opak, nicméně žalobkyně nebyla na tyto konkrétní okolnosti tážána a závěry vyvozené žalovaným z jejích vyjádření nevyplývají. Ani z použití zvrtného zájmena „si“ („vyzvedávali jsme ‚si“

zboží“) pak nelze dalekosáhle dovozovat žalobkynino přiznání, že vlastnické právo ke zboží nabylo už v Itálii, pokud to odporuje jiným částem jejího vyjádření a předloženým důkazům; toto vyjádření ostatně učinila ještě před tím, než jí správce daně sdělil své pochybnosti ohledně místa plnění. Méně jednoznačné je posouzení toho, zda žalobkyně zajišťovala přepravu vlastním jménem, nebo jménem své dodavatelky. Nepochybně žalobkyně přepravu objednávala a hradila z vlastních prostředků, a na faktuře vystavené za přepravu se objevuje pouze její jméno (bez uvedení její role v obchodní transakci). Avšak vzhledem k ostatním okolnostem – žalobkyně předložila CMR, jenž je dokladem o uzavření přepravní smlouvy [čl. 4 vyhlášky ministra zahraničních věcí č. 11/1975 Sb. z 27. 11. 1974, o Úmluvě o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR)] a jenž se považuje za věrohodný doklad o uzavření a obsahu přepravní smlouvy (čl. 9 odst. 1 téže vyhlášky), na němž je jako příjemkyně uvedena LaEstetica; žalobkyně i v e-mailové komunikaci s přepravkyní označovala za příjemkyni zásilky společnost LaEstetica; žalobkyně předložila rámcové smlouvy s dalšími dodavatelkami, personálně propojenými s LaEstetica, jež jsou tímto způsobem koncipovány, a lze tudíž předpokládat, že i v nynějším případě postupovaly strany smlouvy shodně –, jakož i vzhledem k citovanému společnému prohlášení žalobkyně a její dodavatelky, soud přisvědčuje žalobkyni, že žalovaný toto její tvrzení a důkazy předložené na jeho podporu relevantním způsobem nepochybnil.

46. Nicméně ani kdyby přepravu zajistila vlastním jménem žalobkyně, nemělo by to na výsledné posouzení věci vliv. Žalobkyni je totiž třeba přisvědčit, že z hlediska převodu práva jednat s věcí jako vlastníkem je podružné, kdo objednal a zaplatil přepravu věci. Žalovaný má pravdu v tom, že předmětné zboží se v průběhu popsanych obchodních transakcí vůbec fyzicky nedostalo do dispozice této společnosti, a to ani při pořízení v Itálii, ani při dodání v tuzemsku. K tomu ovšem soud podotýká, že *„dodání zboží v jiném členském státě může být totiž uskutečněno také předáním zboží prodávajícím dopravci k přepravě ve prospěch prvního kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přitom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel)“* (rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 87/2016, bod 57). V tomto rozsudku NSS posuzoval situaci obdobnou té nynější, a v bodě 58 dále konstatoval, že *„přeprava zboží může být zajištěna prodávajícím, pořizovatelem (kupujícím) anebo i třetí osobou na jejich účet (v jejich prospěch). Článek 138 bod 1 směrnice o DPH ani § 7 odst. 2 zákona o DPH přitom nestanoví, že ‚zmocněná třetí osoba‘ musí být nutně zmocněna právě prodávajícím nebo pořizovatelem (ostatně v rámci poskytování přepravních služeb je poměrně běžné, že přepravce k provedení objednané přepravy (např. při nedostatku vlastních kapacit) zadá provedení objednané přepravy dalšímu přepravci jako subdodávku. V projednávané věci proto samotná skutečnost, že přepravu zboží (pohonné hmoty) zajišťoval žalobce, nemusí znamenat, že zboží nutně muselo být dodáno přímo jemu jako prvnímu pořizovateli. Nelze vyloučit, že přeprava byla zajišťována ve prospěch (na účet) žalobceva dodavatele, který mu teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal.“* (Podtržení doplněno, stejně jako v následující citaci). NSS dodal, že *„[z]da k tomu skutečně došlo, má zásadní význam pro rozhodnutí této věci a nepochybně může být prokázáno (nebo vyvráceno) právě navrhovanými důkazy (zejména mezinárodními nákladními listy CMR, doklady o dopravě vybraných výrobků, dodacími listy, informacemi ze systému VIES, atd.).“* Zároveň platí, že pro převod práva nakládat s věcí jako vlastní není třeba, aby předmětné zboží bylo nabyvateli tohoto práva fyzicky přepraveno

nebo aby je fyzicky obdržel (bod 38 rozsudku SDEU AREX CZ nebo rozsudek NSS č. j. 3 Afs 41/2014 - 46 ze 4. 9. 2014). Vyjádření jednatelky LaEstetica z 16. 2. 2017, podle něž LaEstetica ani nepřebrala zboží v Itálii, ani neověřila jeho existenci a kvalitu v místě vykládky v ČR, tudíž nemá pro hodnocení věci zásadní význam.

47. V projednávané věci nelze vyloučit, že na základě dlouhodobé praxe mezi uvedenými subjekty zajišťovala přepravu zboží pro společnost LaEstetica na vlastní náklady žalobkyně (ať už jejím nebo svým jménem), přičemž náklady této přepravy byly zohledněny ve sjednané ceně zboží. Žalobkyně tedy byla společností LaEstetica oprávněna zajistit přepravu zboží z Itálie do tuzemska, ale právo nakládat s věcí jako vlastník na ni přešlo až po dodání zboží do ČR a vydání konečné faktury. Až poté byla žalobkyně oprávněna zboží dodat svým odběratelům, což také činila. LaEstetica v tomto scénáři nepotřebovala zboží fyzicky obdržet, neboť jeho přeprava i kontrola v tuzemsku byla zajištěna jinými subjekty, a jméno a kontakt na přepravkyni znala, neboť jejích služeb využívala při obchodech s žalobkyní opakovaně. Pohnutky k utajení svého jména při přepravě žalobkyně vysvětlila v žalobě tak, že LaEstetica je výhradní dovozkyní své italské dodavatelky do ČR a chtěla před ní utajit, že zboží vzápětí velkobchodně přeprodává žalobkyni, což nelze považovat za zcela nepravděpodobné (tvrzení o výlučných dodávkách dokládala žalobkyně již v odvolacím řízení prohlášením ředitele LRB).
48. Soud připomíná, že při řetězových obchodech je vždy třeba celkově posoudit všechny okolnosti projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky intrakomunitárního dodání. Žalobkyně v daňovém řízení unesla prvotní důkazní břemeno předložením dokladů týkajících se předmětných zdanitelných plnění. Správci daně nicméně vyvstaly pochybnosti ohledně správnosti žalobkynina účetnictví, neboť zjistil určité nesoulady mezi těmito fakturami předloženými žalobkyní a fakturami týkajícími se stejných plnění předložených společností LaEstetica. Správce daně proto vydal 22. 12. 2016 výzvu k doložení dokladů a prokázání skutečností č. j. 983007/16/2403-60561-400334, v níž žalobkyni se svými pochybnostmi seznámil a vyzval ji k doplnění tvrzení a důkazů týkajících se předmětného obchodu. Tím přešlo na žalobkyni důkazní břemeno ohledně toho, že bylo zdanitelné plnění uskutečněno v souladu s jejími tvrzeními a předloženými doklady. Žalobkyně reagovala na výzvu shora citovanými podáními, jež obsahovala mimo jiné CMR a společné prohlášení její a její dodavatelky. K rozložení důkazního břemene je třeba uvést, že žalovaný samozřejmě není povinen prokázat namísto žalobkyně, jak se transakce uskutečnila, avšak v návaznosti na její tvrzení a důkazní návrhy se musí zabývat tím, zda přepravu organizačně a finančně zajištěnou žalobkyní nelze přičíst jinému subjektu, který v řetězové transakci předchází žalobkyni (srov. bod 74 rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 87).
49. Na základě shora uvedeného soud naznal, že v posuzovaném případě z relevantních okolností a provedeného dokazování spolehlivě nevyplývá, že by žalobkyni již v okamžiku započetí přepravy svědčilo také právo disponovat se zbožím jako vlastník, tedy možnost toto zboží po dobu jeho přepravy užívat, převést na jiného, zničit apod. Daňové orgány sice správně vyšly z toho, že podmínkou klasifikace určitého dodání jako intrakomunitárního není převod vlastnického práva a že za určitých okolností lze i faktické nakládání se zbožím považovat za dodání ve smyslu zákona o DPH. Pominuly však skutečnost, že podmínkou je převod „nějakého práva“ od jeho oprávněného držitele, jež nabyvatele oprávní k nakládání se zbožím jako vlastník ve shora popsaném smyslu. V daňovém řízení však nebylo prokázáno, že by na žalobkyni ještě na území Itálie někdo

převodl právo nakládat se zbožím nad rámec oprávněné zorganizovat a zajistit jeho přepravu do ČR (srov. bod 40 rozsudku Herst, v němž SDEU zdůrazňuje aspekt tohoto práva spočívající v možnosti ovlivnit právní, nikoli faktickou situaci zboží).

50. Žalovaný se sice výslovně zabýval otázkou, kdy bylo na žalobkyni právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno, avšak tento okamžik určil na základě okolností přepravy a faktické kontroly nad zbožím. Podle citované judikatury SDEU a NSS (rozsudky sp. zn. 2 Afs 155/2016, 1 Afs 87/2016, nebo 4 Afs 146/2020) však platí, že pouhá organizace a zajištění dopravy zboží nezakládají právo nakládat s ním jako vlastník, a stejně je tomu ohledně faktické kontroly nad zbožím. Přepravce je totiž po dobu dopravy pouze detentorem zboží, jenž má sice věc ve své moci a fakticky ji ovládá, avšak nakládá s věcí jako s cizí, abscentuje zde *animus possidendi* (rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 87/2016, bod 55), a totéž platí o osobě, která přepravu zorganizovala. Aby osoba měla právo s věcí nakládat jako vlastník, musí na ní být toto právo někým vědomě převedeno. Otázkou, kdy došlo mezi jednotlivými subjekty po právní stránce k převodu oprávnění se zbožím nakládat jako vlastník, se však žalovaný nezabýval.
51. Žalobkyně přitom předložila konkrétní důkazy, jež jsou pro posouzení této otázky významné a jež podporují její tvrzení, že dopravu uskutečňovala pro LaEstetica, jež zboží vlastnila až do doby vystavení konečné faktury, zejména CMR a společné prohlášení s LaEstetica, ale také rámcové smlouvy uzavírané mezi ní a dalšími společnostmi personálně spojenými s LaEstetica. Žalovaný se s těmito důkazy vypořádal stručně tak, že se k věci buď nevztahují (rámcové smlouvy), nebo odporují jeho vlastním zjištěním založeným na jiných důkazech. Z těch však vyplývalo pouze to, že žalobkyně organizovala, zajišťovala a platila přepravu, což jsou ovšem okolnosti, z nichž přechod práva nakládat s věcí jako vlastník dovozovat nelze. Smluvní ujednání okamžiku převodu vlastnického práva dokonce žalovaný označil za nepodstatné (bod 46 napadeného rozhodnutí), čímž shora citovanou judikaturu do značné míry popřel. Za významné vodítko pro posouzení věci pak NSS označil CMR v již citovaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 87 (bod 58), ale také v rozsudku č. j. 3 Afs 41/2014 - 46 ze 4. 9. 2014, kde označil v porovnání s CMR za nepodstatné, jakým konkrétním způsobem byla přeprava zboží zajištěna (str. 6 dole). Jen pro úplnost soud podotýká, že rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 19/2018 - 128 z 27. 4. 2020, jehož závěrů se žalovaný ve vyjádření k žalobě dovolával s tím, že se jedná o „obdobný případ“, byl zrušen (spolu s jím přezkoumávaným rozhodnutím žalovaného) rozsudkem NSS sp. zn. 4 Afs 146/2020 z obdobných důvodů, pro něž tak činí soud v nyní projednávané věci.
52. Žalovaný tedy žalobkyní tvrzený a prokazovaný skutkový stav relevantně nezpochybnil, a za této situace jeho závěr, že žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění, nemůže obstát. Správné právní vyhodnocení věci je přitom vždy odpovědností žalovaného, i pokud ho netíží důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 137/2016 - 176, bod 124).
53. Soud nemůže v tuto chvíli posoudit, zda k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni došlo při jeho nakládce v Itálii a zda podmínky intrakomunitárního dodání splňuje obchodní transakce mezi LRB a LaEstetica, nebo obchodní transakci mezi LaEstetica a žalobkyní, neboť takové posouzení musí řádně provést v první řadě žalovaný. V napadeném rozhodnutí se o to sice pokusil, nýbrž neposoudil všechna relevantní kritéria. Soud přitom není povolán k tomu, aby posouzení této klíčové právní otázky včetně souvisejícího dokazování provedl namísto žalovaného. Úkolem správních soudů

není nahrazovat úvahy správních orgánů a domýšlet za ně důvody jejich rozhodnutí (srov. rozsudek NSS č. j. 7 As 267/2015 - 57 z 2. 6. 2016). Při přezkumu rozhodnutí správního orgánu nemůže soud dotvářet a domýšlet jeho odůvodnění. Tím by totiž zcela popřel svou roli přezkumného orgánu, jehož řízení je založeno na rovnosti účastníků (rozsudek NSS č. j. 9 As 87/2016 - 29 z 1. 2. 2017).

IV. 5. Zásada zdrženlivosti a přiměřenosti

54. Naproti tomu soud neshledal důvodnou žalobní námitku, že daňové orgány porušily zásady zdrženlivosti a přiměřenosti.
55. Soud na tomto místě především konstatuje, že žalovaný snížil částku doměřené daně i souvisejícího penále, uložené prvostupňovým rozhodnutím, na polovinu, neboť na rozdíl od správce daně shledal, že byly splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně na výstupu. Proti této části napadeného rozhodnutí žalobkyně obsahově nebrojí.
56. Pokud žalobkyně dovozuje nepřiměřenost napadeného rozhodnutí z toho, že v jeho důsledku byla DPH zaplacená dvakrát – jednou žalobkyní, jednou její dodavatelkou LaEstetica –, tak soud ve shodě se žalovaným uvádí, že daňová povinnost společnosti LaEstetica podléhá samostatnému daňovému řízení a případná skutečnost, že by byla uplatnila nad rámec svých povinností daň na výstupu, nemůže mít bez dalšího za následek nemožnost odeprít její odběratelce nárok na odpočet této nesprávně uplatněné daně na vstupu. Jinak řečeno, jestliže daňový subjekt nesprávně vyhodnotí, která obchodní transakce má podobu intrakomunitárního dodání zboží a v důsledku toho uplatí nesprávně daň, nemůže jít tato skutečnost k tíži správce daně.
57. Žalobkyně se dále dovolává zásady *in dubio mitius*, podle níž jsou orgány veřejné moci při ukládání a vymáhání daní povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tedy v případě pochybností postupovat mírněji (nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 z 15. 12. 2003). Předpokladem uplatnění této zásady je však existence (nejméně) dvou rovnocenně obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu (na př. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 63/2013 - 84 z 22. 7. 2014, bod 26). Tento princip navíc nelze vykládat natolik široce, že by bylo třeba jakoukoli interpretaci právní normy zohlednit jakožto dvojí výklad (bod 48 téhož rozsudku).
58. Taková situace však v projednávané věci nenastala. Podstatou sporu mezi účastníky řízení není to, který ze dvou rovnocenných výkladů určitého ustanovení právního předpisu je třeba aplikovat na zjištěný skutkový stav, nýbrž spíše hodnocení skutkových okolností předmětných obchodních transakcí s ohledem na judikaturu SDEU a NSS při výkladu směrnice o DPH a ZDPH; ohledně závěrů této judikatury mezi účastníky zásadní spor není, oba se naopak dovolávají vesměs týchž rozhodnutí. Jelikož soud nepovažuje žádné z aplikovaných ustanovení za natolik nejednoznačné, aby umožňovalo dva rovnocenně obhajitelné výklady, neaplikoval při svém rozhodování ani zásadu *in dubio mitius*.

V. Závěr a náklady řízení

59. Soud shledal důvodnou námitku, že žalovaný relevantně nezpochybnil žalobkyní tvrzený a prokazovaný skutkový stav a že jeho závěr, podle nějž žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění a že tedy nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu, neobstojí. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm žalovaný opětovně posoudí, jestli lze zdanitelné plnění přijaté od LaEstetica

považovat za dodání s místem plnění v tuzemsku, nebo jestli se jedná o intrakomunitární dodání, a zejména se v tomto ohledu zaměří na zjištění, kdy bylo na žalobkyni převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Při tom žalovaný zohlední všechny relevantní okolnosti případu, jsa vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

60. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z nákladů zastoupení advokátem. Jejich výši soud určil v souladu s vyhláškou ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dni provedení jednotlivých úkonů, a jsou tvořeny odměnou za čtyři úkony právní služby – převzetí a příprava zastoupení, seps žaloby, seps repliky z 10. 2. 2020 a seps quadrupliky ze 17. 3. 2020 k výzvě soudu [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d)] –, přičemž u prvních dvou z nich soud podle § 12 odst. 1 zvýšil mimosmluvní odměnu z 3 100 Kč na dvojnásobek (6 200 Kč) z důvodu vysoké komplikovanosti věci, včetně hojné aplikace práva EU, a zjevné časové náročnosti těchto úkonů (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 6 Ads 209/2019 - 62 z 10. 11. 2020, body 45 a 52). Náklady zastoupení advokátem jsou dále tvořeny paušální náhradou hotových výdajů 300 Kč za každý ze čtyř úkonů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a částkou 4 158 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty v sazbě 21 %, neboť jak společnost Lexius advokáti s.r.o., IČO: 046 66 933, jejímž je žalobkynin zástupce od 25. 4. 2019 společníkem, tak před tímto datem sám zástupce, je registrována k placení DPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyniny náklady zastoupení advokátem tak činí 23 958 Kč a náklady řízení celkem 26 958 Kč, a žalovaný je povinen nahradit je žalobkyni v přiměřené lhůtě k rukám jejího zástupce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád). Jelikož číslo účtu pro zaplacení náhrady nákladů řízení žalobkyně neuvedla, nemůže je soud žalovanému sdělit, ačkoli o to žalovaný požádal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

Praha 29. března 2021

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu