



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **VHS - ROPA plus, spol. s r. o.**, se sídlem U Potoka 9, Bruntál, zastoupená JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2015, č. j. 39993/15/5100-41453-711845, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 4. 2016, č. j. 22 Af 1/2016 – 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Vychopeně, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozsudek krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Žalobkyně podniká v oblasti velkoobchodního nákupu a prodeje pohonných hmot. Je jedním z mnoha článků dodavatelsko-odběratelského řetězce, skrze který jsou dováženy pohonné hmoty z jiných členských států Evropské unie do České republiky, přičemž v nyní posuzovaném případě žalobkyně zajišťovala dopravu předmětných komodit. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 10. 9. 2015 čtyři zajišťovací příkazy (č. j. 2741543/15/3205-00540-802379, č. j. 2741549/15/3205-00540-802379, č. j. 2741552/15/3205-00540-802379 a č. j. 2741556/15/3205-00540-802379) podle

§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 11/2012, 12/2012, 1/2013, 2/2013, v celkové částce 4 922 188 Kč, neboť shledal, že existuje odůvodněná obava, že dosud nestanovená daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Správce daně měl rovněž za to, že hrozí nebezpečí z prodlení, a proto stanovil, že dle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) jsou zajišťovací příkazy účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Žalovaný spojil řízení o odvoláních proti jednotlivým zajišťovacím příkazům do společného řízení a rozhodnutím ze dne 20. 11. 2015, č. j. 39993/15/5100-41453-711845, odvolání žalobkyně zamítl.

[2] Žalobkyně následně podala proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 14. 4. 2016, č. j. 22 Af 1/2016 – 36, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že jakkoli není na místě v řízení o vydání zajišťovacího příkazu obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně, neznamená to, že by míra pravděpodobnosti vyměření daně byla zcela bez významu. Pokud by bylo zákonné vyměření daně *prima facie* nemožné, muselo by to být důvodem i pro zrušení zajišťovacího příkazu. Správce daně totiž při vydání zajišťovacího příkazu provádí dvojí hypotetizaci: 1) jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, ale současně též 2) jaká bude budoucí výše stanovené daně. Správce daně je proto při vydávání zajišťovacího příkazu (stejně tak žalovaný při jeho přezkumu) povinen osvědčit alespoň základní skutečnosti odůvodňující závěr, že tu bude budoucí daňová povinnost daňového subjektu. Opačný výklad by totiž vedl k tomu, že by bylo daňovým orgánům umožněno vymyslet si jakoukoli daňovou povinnost jakéhokoliv daňového subjektu a tuto po celou dobu pro stanovení daně zajišťovat, což je v právním státě při respektování ústavního práva na ochranu vlastnictví nepřipustné.

[3] O takovou úvahu se nicméně správce daně v zajišťovacích příkazech pokusil, když dovedl, že předmětné pohonné hmoty byly po jejich stočení do cisteren v zahraničí dovezeny přímo žalobkyní, a proto to musí být žalobkyně, kdo byla pořizovatelem pohonných hmot s místem nakládky mimo tuzemsko a uskutečnila tak přeshraniční intrakomunitární transakci. Tuto úvahu správce daně učinil v době, kdy dosud nebyla přezkoumána Nejvyšším správním soudem. Veden touto úvahou pak pokládal za nerozhodné, ve kterém přesném okamžiku získala žalobkyně právo disponovat předmětnými pohonnými hmotami jako vlastními, neboť z jeho úvah plynul nezvratný závěr, že tak tomu muselo být z pohledu předpisů o DPH v okamžiku jejich stočení do cisterny v zahraničí.

[4] Názor správce daně však již byl ke dni rozhodování krajského soudu vyvrácen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43. Nejvyšší správní soud v předmětném rozhodnutí zdůraznil, že dodáním zboží se pro účely DPH rozumí vždy získání práva nakládat se zbožím jako vlastník, nikoli fyzické převzetí věci. Nebyla opomenuta ani judikatura Soudního dvora Evropské unie, která stanoví, že dvě po sobě následující dodání, která zakládají jen jeden pohyb zboží, musejí být považována za dodání po sobě časově následující. Zprostředkující pořizovatel může totiž

pokračování

převést na druhého pořizovatele právo nakládat jako vlastník se zbožím až poté, co toto právo předtím sám získal. Relevantní je tedy okamžik, kdy bylo na daňový subjekt převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník.

[5] Nejvyšší správní soud dle krajského soudu dále zdůraznil, že prvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. V rámci jediné přepravy se totiž může uskutečnit i několik dodání a v takovém případě je třeba posoudit, které z nich je vnitrostátní a které intrakomunitární, přičemž rozhodným okamžikem je vždy převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Daňové orgány, vedeny nesprávnými úvahami, se vůbec nezabývaly ve spise obsaženou argumentací žalobkyně a tuto při svém rozhodování nijak nezpochybnil. Žalobkyně zejména namítala, že 1) dodavatel řídil řidiče s určením nakládky i místa deklarace zboží, daňový subjekt řídil řidiče na území tuzemska s určením místa vykládky, 2) vlastnictví k pořízenému zboží na daňový subjekt přešlo po provedené deklaraci na území ČR; dodavatel určoval, kde musí řidič překročit hranici a kde bude provedena deklarace; po provedené deklaraci zboží přešlo do dispozice daňového subjektu, 3) do deklarace plněním disponoval dodavatel, po provedení deklarace v ČR jím disponoval daňový subjekt, 4) se zbožím disponoval daňový subjekt až poté, co zboží prošlo deklarací, 5) daňový subjekt není ani uveden CMR listech.

[6] Pokud právě tuto obranu daňové orgány ve svých rozhodnutích ani nezpochybnil, ani případně neuvedly své pochybnosti o žalobkyní tvrzených skutečnostech, nezaložily řádné důvodné očekávání budoucího vybrání daně. Krajský soud proto uzavřel, že daňové orgány neprovedly řádnou hypotetizaci budoucí daňové povinnosti, čímž nedostály požadavkům § 167 daňového řádu, a proto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatel nejprve obecně rozebral účinky ustálené judikatury vrcholných soudů, přičemž uvedl, že je závazná pro soudy nižších stupňů v tom směru, že pokud by se od ní v rámci své rozhodovací činnosti odchýlily, bylo by možné očekávat zrušení takového rozhodnutí vyšším soudem. Význam sjednocující judikatury vrcholných soudů tak podle stěžovatele spočívá v zajištění právní jistoty a založení legitimního očekávání, že ve skutkově obdobných případech bude rozhodnuto určitým způsobem. Obecná závaznost judikatury je však z povahy věci vyloučena, neboť každá souzená věc je určitým způsobem specifická, byť nepochybně lze některé závěry zobecnit.

[9] Pokud se tedy jedná o závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43, stěžovatel ve světle shora uvedeného konstatoval, že tyto nebyly pro daňové orgány ani krajský soud přímo závazné, neboť bylo rozhodováno mezi jinými účastníky.

[10] Stěžovatel dále připustil, že se ve věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 5 Afs 77/2015 jednalo o skutkově podobnou kauzu, avšak krajský soud zcela pominul zásadní odlišnost spočívající v tom, že zatímco ve věci sp. zn. 5 Afs 77/2015 se jednalo o soudní přezkum zákonnosti platebního výměru, jemuž předcházelo plnohodnotné dokazování, v nyní projednávané věci je přezkoumávána zákonnost zajišťovacího příkazu. Stěžovatel rovněž konstatoval, že bez ohledu na výše uvedené je přesvědčen, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43, lze v přiměřené míře aplikovat i na nyní řešenou věc, leč se zcela opačným výsledkem, než k jakému dospěl krajský soud. Pokud totiž z uvedeného rozsudku plyne, že z hlediska ukončení přepravy je pro účely DPH podstatné jen to, kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, stěžovatel má za to, že tento závěr svědčí spíše v jeho prospěch.

[11] Stěžovatel se dále vyjádřil ke skutkovým námitkám, kterými se dle krajského soudu správce daně a stěžovatel nezabývali. Zajišťovací příkaz se vyznačuje svou předběžnou povahou, tudíž nelze v rámci této fáze řízení provádět rozsáhlé dokazování a stanovení samotné daně. Předmětná argumentace žalobkyně, která je v posuzovaném rozhodnutí uvedena v pěti bodech, nebyla součástí odvolání proti napadeným zajišťovacím příkazům, stěžovatel proto podle § 114 odst. 2 daňového řádu neměl povinnost zabývat se těmito argumenty žalobkyně. Správce daně se předmětnou argumentací také výslovně nezabýval v jednotlivých zajišťovacích příkazech, nicméně v odůvodnění těchto rozhodnutí se s nimi nepřímo vypořádal, zpochybnil ji. Není proto pravdou, že se stěžovatel snažil napadené rozhodnutí odůvodnit až skrze vyjádření k žalobě. Správce daně se v odůvodnění zajišťovacích příkazů dostatečně vypořádal s doposud shromážděnými důkazními prostředky a dostatečně prokázal budoucí stanovení daně, a proto stěžovatel postup správce daně potvrdil pouze s odkazem na odůvodnění zajišťovacích příkazů, přičemž tento postup je v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71. Stěžovatel též zastává názor, že se z pozice odvolacího orgánu ani nemůže obsírně zabývat námitkami, které souvisejí se stanovením samotné daně a nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy, protože k tomu nemá dostatečné prostředky ani časový fond (viz § 168 odst. 1 daňového řádu).

[12] V souvislosti s napadeným rozsudkem krajského soudu odkázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, který se týkal obdobné věci, nicméně dle názoru stěžovatele se jedná o rozporné rozhodnutí, které si v odůvodnění v několika částech protiřečí. Nejvyšší správní soud zprvu zdůraznil premisu, že je výši budoucí daně nutné vždy vztáhnout ke konkrétním okolnostem, což bývá nejtypičtěji právě hodnota majetku, avšak vzápětí tento důvod zcela obrací a označuje za nedostatečný. Na jednu stranu tedy Nejvyšší správní soud považuje nedostatek majetku za silný důvod ve vztahu k obavě o dobytost budoucí daně, ale zároveň není možné vztáhnout hodnotu majetku k výši předpokládané daně, respektive je takto prezentovaný důvod nedostatečný. S těmito závěry stěžovatel nesouhlasí, neboť by ve svém důsledku vedly k tomu, že by ve své podstatě nikdy nebylo možné učinit závěr o majetkové nedostatečnosti, protože dotčené subjekty vždy určitým majetkem disponují a navenek se jeví jako fungující a spolupracující. Za přelomový pak nutno označit závěr Nejvyššího správního soudu ohledně přezkumu skutečností týkajících se samotného stanovení daně v rámci řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu. Z odůvodnění

pokračování

rozsudku lze dovodit, že v řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu nelze detailně přezkoumávat skutečnosti týkající se samotného nalézacího řízení, neboť by daň byla stanovována fakticky dvakrát. Následně je však konstatováno, že je i v řízení o zajištění daně nutno přezkoumávat veškeré námitky týkající se nalézacího řízení, přičemž se soud na několika stranách předmětného rozsudku zabýval skutečnostmi samotného stanovení daně. Nejvyšší správní soud tak svými závěry vytyčil meze přezkumu zajišťovacích příkazů natolik široce, že by rozsah přezkumu dostál oné obšírnosti prokazování jednotlivých skutečností.

[13] Nejvyšší správní soud se tímto postupem dopustil jednání *ultra vires*, když z dikce § 167 odst. 1 daňového řádu dovodil nutnost existence dostatečné míry pravděpodobnosti budoucího stanovení daně v okamžiku vydání zajišťovacího příkazu. Podmínka přiměřené pravděpodobnosti nebyla a není úmyslem zákonodárce, což dokládá důvodová zpráva k daňovému řádu. Aby byl správce daně schopen obhájit tezi o přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, tak by byl také nucen provést alespoň částečné dokazování, které by buď vyvrátilo, nebo potvrdilo tvrzení daňového subjektu o budoucím stanovení daně. Pokud ovšem Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že se dokazování v řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu neprovádí, pak ani nelze podmínku o přiměřené pravděpodobnosti aplikovat. Vypořádání námitek daňového subjektu, které směřují proti budoucímu stanovení daně, a podmínka přiměřené pravděpodobnosti tak zcela popírají smysl zajišťovacího příkazu. Dle § 167 odst. 4 daňového řádu je výše zajišťované částky určena pouze pomocí pomůcek, a nikoliv na základě dokazování. Výše uvedeným rozhodnutím je správce daně nucen k postupu, který je v rozporu se zákonem.

[14] K podmínce přiměřené pravděpodobnosti stěžovatel dále upozornil na § 168 odst. 3 daňového řádu, který umožňuje správci daně po vydání zajišťovacího příkazu rozhodnout o ukončení jeho účinnosti, pominou-li důvody předcházející jeho vydání. Správci daně je taktéž umožněno snížit výši zajišťovacího příkazu. Správce daně je povinen průběžně zkoumat skutečnosti zjištěné v rámci probíhajícího nalézacího řízení a dle nových zjištění upravovat stanovené zajištění daně. Zjistí-li správce daně, že se stanovení daně jeví nepravděpodobně, zruší zajišťovací příkaz. Pokud je předpokládána možnost zjištění důvodů, které mohou mít za následek skončení účinnosti zajišťovacího příkazu, pak lze jednoznačně dovodit, že může dojít k vydání zajišťovacího příkazu za situace, kdy není možné s přiměřenou pravděpodobností tvrdit, že určitá daň bude v budoucnu stanovena. Zavedením tohoto postupu zákonodárce zdůraznil předběžný charakter zajišťovacího příkazu a zároveň ryze hypotetickou úvahu o budoucím stanovení daně, která se může s průběhem nalézacího řízení nepochybně měnit.

[15] Stěžovatel se také vyjádřil k jednotlivým argumentům žalobkyně, které jsou v pěti bodech uvedeny v rozsudku krajského soudu. Správce daně vyzval dotčené přepravní společnosti k poskytnutí informací a z odpovědí na výzvy vyplynulo, že žalobkyně byla objednatelem i plátcem přepravy, určila místo nakládky i vykládky a řídila celou přepravu. Na tomto podkladě měl správce daně dostatečně doloženo, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník v okamžiku stočení pohonných hmot z terminálu v jiném členském státě. Žalobkyní předložené CMR listy, na kterých není uvedena, nepostačují

k prokázání jejích tvrzení. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry krajského soudu, přičemž uvedla, že nesouhlasí s názorem stěžovatele, že krajský soud zcela opomenul zásadní odlišnost posuzovaného případu a skutkového stavu v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43, spočívající v tom, že se jednalo o soudní přezkum zákonnosti platebního výměru, jemuž předcházelo plnohodnotné dokazování a v posuzované věci se přezkoumává pouze zákonnost zajišťovacího příkazu. Krajský soud si byl této odlišnosti vědom a dostatečně se s ní v odůvodnění vypořádal. Dle žalobkyně stěžovatel ve věci zcela opomíjel dostupné důkazy. Stěžovatel pak nemohl použít kvalifikovaný odhad pomocí pomůcek v případě, kdy účetní doklady a další důkazy zcela vyvracejí nutnost používání pomůcek a nutnost konstrukce jakýchkoliv hypotéz. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila všechny listiny, doklady a účetní doklady, na jejichž základě lze učinit spolehlivý závěr o druhu daňové povinnosti a její výši.

[17] Žalobkyně dále uvedla, že správce daně a stěžovatel se při vydání zajišťovacího příkazu nemohou zabývat pouze existencí odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na povahu ekonomické činnosti žalobkyně představuje nesprávně odhadnutá výše daně za delší časové období při opomenutí předložených důkazů vysokou částku, jíž disponuje velmi málo subjektů. Zajišťovací příkaz vydaný na takovou částku se rovná faktické a konečné likvidaci daňového subjektu.

[18] Námitky stěžovatele směřující vůči rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, žalobkyně nepovažovala za přesné. Rozhodnutí se týká obdobné věci, přičemž je klíčové posouzení okamžiku dodání zboží. Namítaná rozporuplnost a právní slabost uvedeného rozsudku přitom není opodstatněná, neboť stěžovatel vytrhl z kontextu rozhodnutí pouze ty závěry a tvrzení, které vyhovují jeho právní konstrukci. Je nepochybné, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí učinil závěr ohledně přiměřené pravděpodobnosti. Argumenty, které stěžovatel proti této konstrukci uvádí, by odůvodňovaly ničím neomezenou úvahu správce daně při vydání zajišťovacího příkazu. Takovýto záměr nepochybně nebyl cílem zákonodárce a taktéž odporuje i ústavním právům žalobkyně.

[19] Žalobkyně též setrvala na svém tvrzení, že nenabyla právo nakládat se zbožím jako jeho vlastník v okamžiku, kdy byly pohonné hmoty z terminálu umístěného v jiném členském státu Evropské unie natankovány do cisterny přepravce. Na tomto základu žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti,

pokračování

přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Jak vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela jasné, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil.

[22] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[23] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévole je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Vymezení určitých nepřekročitelných mantinelů či mnohobodového testu pro identifikaci odůvodněné obavy by bylo velmi obtížné a málo funkční (srov. rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

[24] Vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. nálezy Ústavního soudu ze dne

20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, v němž se praví: „Čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.“). Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Daňový subjekt by se v takovém případě stal pouhým trpným předmětem ničím neomezené pravomoci správce daně mu kdykoli a v jakékoli míře postihnout majetek s tvrzením, že to vyžadují budoucí daňové povinnosti tohoto subjektu. Takto nelze § 167 daňového řádu vykládat. Naopak, podmínky tam stanovené musí být vykládány tak, aby je bylo možno vždy ukotvit ke konkrétním skutkovým okolnostem týkajícím se daňového subjektu, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydáván, a to na základě racionálních, o objektivní fakta či přinejmenším o kvalifikované odhady opřených a třetí osobou přezkoumatelných důvodů.

[25] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tak „*předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků: „*[n]ižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104).

[26] Citované závěry stěžovatel v podané kasační stížnosti napadl, přičemž namítal zejména rozporuplnost a právní slabost rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104. S jeho námitkami vůči uvedenému rozsudku však nelze souhlasit. Předmětné rozhodnutí je přehledně členěno, když nejprve je rozebrána obecná problematika zajišťovacího příkazu a následně jsou přezkoumány důvody svědčící budoucímu stanovení daně a důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně dle konkrétních okolností posuzovaného případu. Jednotlivé části rozhodnutí jsou dostatečně odůvodněny a v celkovém kontextu vytvářejí komplexní a důkladně promyšlené rozhodnutí, které ani v nejmenším nelze hodnotit jako rozporné. Stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval na jednotlivé části předmětného rozhodnutí, které však byly zcela vytrženy z kontextu tohoto rozsudku, a proto se mohly jevit rozporně. Takovéto argumentaci stěžovatele nebylo možné přisvědčit. Nadto je třeba poukázat na skutečnost, že závěry plynoucí z rozsudku

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, byly převzaty a potvrzeny také následnou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53).

[27] Neobstojí pak ani námitka stěžovatele, že dle § 168 odst. 3 daňového řádu za situace, že se ukáže, že daňová povinnost nebude pravděpodobně stanovena, umožňuje právní řád správci daně, aby rozhodl o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Předmětné ustanovení na posuzovanou situaci nelze aplikovat, neboť se posuzují podmínky pro samotné vydání zajišťovacího příkazu. Předmětné ustanovení má své využití tehdy, pokud jsou při vydání zajišťovacího příkazu podmínky splněny, avšak v průběhu řízení při stanovování daně dojde ke zjištění nových skutečností a důvody pro vydání zajišťovacího příkazu pominou.

[28] Nejvyšší správní soud se následně zabýval pravděpodobností budoucího stanovení daně. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je *plátce 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*. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku 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 [§ 2 odst. 1 písm. a) a c) zákona o DPH]. Dodáním zboží je ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*. Pořízením zboží z jiného členského státu se podle § 16 odst. 1 zákona o DPH rozumí *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*.

[29] Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je *místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje* (§ 7 odst. 1 zákona o DPH). Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je *místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná* (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje *místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli* (§ 11 odst. 1 zákona o DPH).

[30] V dané věci se jedná o tzv. řetězovou transakci, kdy „několik podniků ze dvou či více členských států postupně uzavírá kupní smlouvy na stejné zboží, které jsou pak plněny prostřednictvím jediného pohybu zboží od prvního dodavatele poslednímu kupujícímu“ (viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ze dne 10. 11. 2005, ve věci C-245/04, EMAG). Při posuzování řetězových transakcí je třeba vycházet z toho, že „dvě po sobě následující dodání zakládající pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za časově po sobě následující. Zprostředkující pořizovatel může totiž převést na druhého pořizovatele právo nakládat jako

vlastník s majetkem až poté, co ho předtím získal od prvního prodávajícího, a proto k druhému dodání může dojít až poté, co bylo uskutečněno první dodání “ (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, EMAG). V citovaném rozsudku Soudní dvůr Evropské unie dovodil, 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 [...] Uvedený 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 “. K místu dodání v citovaném rozsudku Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že „pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, které má tedy za logický důsledek pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí, prvním ze dvou po sobě následujících dodání, za místo druhého dodání se považuje místo pořízení uvnitř Společenství, které mu předcházelo, to jest místo v členském státě určení. Naopak, pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství druhým ze dvou po sobě následujících dodání, k prvnímu dodání, které bylo v tomto případě uskutečněno před odesláním nebo přepravou zboží, došlo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přepravy začaly uskutečňovat“.

[31] V rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV, se Soudní dvůr zabýval otázkou, jakému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, pokud je uskutečněna osobou, která byla jakožto první pořizovatel a druhý dodavatel účastna obou dodání v rámci řetězové transakce, nebo je uskutečněna jejím jménem. Při posuzování této otázky je nutné dle Soudního dvora Evropské unie zohlednit všechny podmínky zakládající právo na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, tj. 1) převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele; 2) prokázání, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu; a 3) fyzické opuštění území členského státu dodání v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy. Zároveň je třeba zkoumat záměr kupujícího v okamžiku pořízení, je-li podpořen objektivními poznatky. K podmínce prokázání přepravy zboží mimo členský stát dodání Soudní dvůr Evropské unie v citovaném rozsudku uvedl, že „ačkoli, jak vyplývá z bodu 45 výše uvedeného rozsudku EMAG Handel Eder, je otázka, kdo má právo nakládat se zbožím jako vlastník během přepravy uvnitř Společenství, nerozhodná, mohla by okolnost, že tuto přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, hrát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedená přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání. Nicméně v případech, kdy je přeprava uskutečňována osobou, která se účastní obou plnění, nebo jménem této osoby, tak jako je tomu ve věci v původním řízení, není tato okolnost relevantní.“

[32] Ve shora uvedeném rozsudku Euro Tyre Holding BV tak Soudní dvůr Evropské unie dospěl k závěru, 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“. Podstatné je tedy především určení okamžiku, kdy bylo na druhého pořizovatele převedeno právo nakládat

pokračování

se zbožím jako vlastník. V případě, že se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, by totiž již nebylo možno tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele.

[33] V návaznosti na výše odkazovanou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43, dovodil, že „pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné. Rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující [...] 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 (nikoli v podstatě jen s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, který nabyt na území jiného členského státu (Rakousko, Německo) právo nakládat se zbožím jako vlastník [...] prvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Dodání zboží v jiném členském státě může být totiž mimo jiné skutečně předáním zboží prodávajícím prvnímu dopravci k přepravě ve prospěch 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)“.

[34] Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy. Pro posouzení místa dodání je proto kritérium organizace přepravy významné, rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující. V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, 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 (viz shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43).

[35] V posuzovaném případě se správce daně zaměřil pouze na výše popsané kritérium přepravy. Správce daně se však již nezabýval tvrzeními daňového subjektu, ze kterých plynulo, že 1) dodavatel řídil řidiče s určením nakládky i místa deklarace zboží, daňový subjekt řídil řidiče na území tuzemska s určením místa vykládky, 2) vlastnictví k pořízenému zboží na daňový subjekt přešlo po provedené deklaraci na území ČR; dodavatel určoval, kde musí řidič překročit hranici a kde bude provedena deklarace; po provedené deklaraci zboží přešlo do dispozic daňového subjektu, 3) do deklarace plněním disponoval dodavatel, po provedení deklarace v ČR jím disponoval daňový subjekt, 4) zbožím disponoval daňový subjekt až poté, co zboží prošlo deklarací, 5) daňový subjekt není ani uveden CMR listech. Tato tvrzení správce daně pouze shrnul (v bodech) v zajišťovacích příkazech, avšak dále se s nimi nijak nevypořádal, a to ani nepřímou, jak

namítá stěžovatel. Ve své další argumentaci již vycházel pouze ze skutečnosti, že žalobkyně byla objednatelem a plátcem přepravy zboží z místa nakládky (mimo tuzemsko) do místa určení na území České republiky, a proto měla žalobkyně uplatnit daň z pořízení zboží z jiného členského státu EU, nikoliv odpočet na DPH při dodání zboží od tuzemského dodavatele.

[36] Jak plyne z výše uvedeného, samotné kritérium přepravy je důležitým hlediskem, nikoliv však jediným či rozhodujícím. Správce daně a po něm i stěžovatel nicméně chybně vycházeli pouze z tohoto jediného kritéria. Zároveň v odůvodnění zajišťovacích příkazů a v následném odvolání nijak nezpochybnili uvedená tvrzení žalobkyně. Žalobkyní nastíněný skutkový stav je fakticky uskutečnitelný, a pokud měly daňové orgány pochybnosti o jeho pravosti, měly tyto pochybnosti nastínit v odůvodnění svých rozhodnutí. Tímto postupem nedostály své povinnosti dostatečně rozvést důvody pro vydání zajišťovacího příkazu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že předběžný závěr stěžovatele, že transakce mezi žalobkyní a jejími dodavateli naplnila všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, byl vzhledem k fázi daňového řízení při vydání zajišťovacích příkazů neopodstatněný a byl žalobkyní relevantním způsobem zpochybněn, přičemž stěžovatel na tato zpochybnění reagoval až ve vyjádření k žalobě, a nikoliv v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Důvody, ze kterých stěžovatel dovedl pravděpodobnost budoucího stanovení daně, je tedy třeba považovat za přinejmenším velmi slabé.

[37] Nižší míru pravděpodobnosti ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytosti daně. To by mohlo umožnit vydání zajišťovacího příkazu i tehdy, pokud by sice byly dány pouze slabé důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, avšak existovaly by např. jasné doklady o snaze daňového subjektu zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost či jeho dlouhodobý majetek by byl neobvykle malý (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104). Takové silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytosti daně však v nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud neshledal. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně nebyla novým subjektem. Založena byla již koncem roku 2000. Správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl několik skutečností, které měly dokládat odůvodněnou obavu budoucí dobytosti daně, avšak některé z nich ve světle stávající judikatury neobstojí. Za silný důvod nelze v žádném případě pokládat samotnou skutečnost, že správcem daně předpokládána výše daně, jejímuž budoucímu stanovení nasvědčují pouze slabé důvody, převyšuje majetek, jmění či výši základního kapitálu subjektu. Za silný důvod nelze pokládat ani žalovaným uváděnou obecnou domněnku o rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104). Útlum ekonomické činnosti či faktické ukončení podnikatelské činnosti v důsledku zvýšení daňových závazků, u kterých však není vysoká míra pravděpodobnosti, také není dostatečně silným důvodem. Silným důvodem by naopak mohl být rychlý odprodej movitého majetku nepostiženého daňovou exekucí, avšak správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl pouze takto formulované obecné konstatování bez bližších podrobností, o jaký majetek se mělo jednat a v jaké byl hodnotě. Obecné konstatování nemůže obstát, neboť součástí odůvodnění zajišťovacího

pokračování

příkazu musí být podrobné důvody, pro něž správce daně považuje budoucí úhradu daně za nedobytnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2016, č. j. 7 Afs 4/2016 – 74). Důvody budoucí nedobytnosti daně předložené správcem daně jsou vesměs obecného a blíže nespecifikovaného rázu nebo se jedná o důvody dle stávající judikatury nedostatečně silné povahy. Lze proto shrnout, že pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně není natolik silná, aby dokázala kompenzovat nízkou pravděpodobnost vyměření daně.

[38] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že po vyhodnocení všech relevantních okolností případu neshledal dostatečné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Jakkoli nelze vyloučit budoucí stanovení daně, skutečnosti uváděné stěžovatelem v napadeném rozhodnutí a v předcházejících zajišťovacích příkazech pro takový závěr nepředstavují dostatečně silnou oporu.

[39] Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že žalobkyně podáním ze dne 15. 2. 2017 učinila návrh na vydání předběžného opatření. Tímto návrhem se však Nejvyšší správní soud již nezabýval, neboť rozhodl bez odkladu o samotné kasační stížnosti, a otázka týkající se předběžného opatření se tak stala bezpředmětnou.

[40] Na okraj Nejvyšší správní soud poznamenává, že nepřehlédl, že žalobkyně obchodovala pohonnými hmotami způsobem, který mohl zavdávat důvody k domněnce, že se může jednat o účast na podvodu na DPH. *Prima facie* totiž není zřejmé, proč k dovozu pohonných hmot ze zahraničí volila, ač sama podniká v oblasti velkoobchodního nákupu a prodeje pohonných hmot, prostředníky, a – podle svého vlastního tvrzení – pohonné hmoty nedovážela přímo sama. Je jisté řada možných zcela legitimních důvodů, proč tak žalobkyně postupovala; stejně tak však důvodem může být právě zapojení do struktury osob provádějících podvody na DPH. Není v tuto chvíli na Nejvyšším správním soudu, aby se uvedenou otázkou zabýval. Má-li stěžovatel za to, že ve skutečnosti právě možná účast na podvodu na DPH je důvodem, pro který se lze obávat, zda žalobkyně dostojí svým daňovým povinnostem, je na něm, aby na to reagoval patřičnými procesními postupy, samozřejmě při zohlednění, jak je v těchto typech případů podle stále judikatury Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu rozloženo břemeno tvrzení a břemeno důkazní (srov. bod 62 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 – 70).

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[42] Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatele, a proto rozhodl o přiznání náhrady nákladů řízení žalobkyni, která měla ve věci plný úspěch.

[43] V řízení o kasační stížnosti vznikly žalobkyni náklady řízení v podobě odměny zástupce. Odměna činí za jeden úkon právní služby (tj. vyjádření ke kasační stížnosti) 3100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], přičemž náhrada hotových výdajů činí 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. odměna zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 3400 Kč, tj. 714 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí celkem 4114 Kč.

[44] Procesně neúspěšnému stěžovateli tak Nejvyšší správní soud uložil povinnost zaplatit úspěšné žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku ve výši 4114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu