



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Lucky CS GOLD s.r.o.**, se sídlem U Stavu 176/9, Havířov, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 1. 2019, čj. 360/19/5300-21443-712165 a čj. 363/19/5300-21443-712165, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 6. 2020, čj. 22 Af 13/2019-68,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 6. 2020, čj. 22 Af 13/2019-68, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2019, čj. 360/19/5300-21443-712165 a čj. 363/19/5300-21443-712165, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobách a kasační stížnosti v celkové výši **62 546 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Horázného, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval rozložením důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně stran místa plnění při dodání zboží v kontextu řetězových obchodů s pohonnými hmotami dováženými z jiných členských států, a to

v návaznosti na rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ* (dále jen „rozsudek NSS *AREX CZ*“), a ze dne 27. 4. 2022, čj. 8 Afs 15/2020-85, č. 4354/2022 Sb. NSS, *AUTOTRANS PETROL*.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále „správce daně“) dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 26. 5. 2017 doměřil žalobkyni (dále „stěžovatelka“) DPH za zdaňovací období duben a květen 2012 v celkové výši 7 130 693 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 1 426 137 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 1. 2019, čj. 360/19/5300-21443-712165, k odvolání stěžovatelky změnil platební výměry tak, že doměřená daň je splatná v náhradní lhůtě ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den právní moci dodatečného platebního výměru (nikoliv den jeho vydání, jak uvedl správce daně). V ostatním zůstaly napadené dodatečné platební výměry beze změny.

[3] Správce daně patnácti dodatečnými platebními výměry ze dne 26. 5. 2017 doměřil stěžovatelce DPH za zdaňovací období červen 2012 až červenec 2013 a říjen 2013 v celkové výši 64 562 381 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 12 911 928 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 1. 2019, čj. 363/19/5300-21443-712165, zamítl odvolání stěžovatelky proti těmto dodatečným platebním výměrům a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Správní orgány daň doměřily z důvodu neuznání nároku na odpočet z nákupu pohonných hmot, které stěžovatelka nakoupila od tuzemských dodavatelů s místem nakládky v jiných členských státech. Následně je prostřednictvím najatých přepravníků přepravovala do ČR, kde je stočila buď na vlastních čerpacích stanicích, nebo na čerpacích stanicích svých odběratelů. Stěžovatelka nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník v jiném členském státě a byla organizátorkou jejich přepravy. Pořádila tak podle správních orgánů zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro uvedená zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Proto jí vznikla povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska ve smyslu § 25 odst. 2 a odst. 3 zákona o DPH.

[5] Proti rozhodnutím žalovaného podala stěžovatelka u Krajského soudu v Ostravě dvě žaloby. Krajský soud spojil žaloby ke společnému projednání a rozhodnutí, přičemž je v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodné zamítl.

[6] Krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora dospěl k závěru, že správní orgány správně určily okamžik dodání zboží a místa plnění v jiném členském státě. Žalovaný neurčil okamžik nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník pouze pomocí kritéria organizátorství přepravy. Posoudil totiž celý nákup pohonných hmot komplexně a na základě zjištěných skutečností vyhodnotil, kdy stěžovatelka s nimi mohla nakládat jako vlastník. Bylo prokázáno, že stěžovatelka obstarala přepravce, jímž dopravu hradila. Na základě písemně uzavřených smluv s dodavatelem byly stěžovatelkou určenému přepravci poskytnuty kódy nezbytné pro natankování pohonných hmot. Ty byly následně přepraveny do ČR na místa určená stěžovatelkou. Přepravce vystupoval jako prodloužená ruka stěžovatelky a jednal dle jejích pokynů. S ohledem na tyto skutečnosti je podle krajského soudu zřejmé, že stěžovatelka mohla s pohonnými hmotami nakládat jako vlastník již od chvíle, kdy byly natankovány

pokračování

do cisterny. Není rozhodné, kdy došlo k nabytí vlastnického práva z hlediska soukromoprávního. Z provedeného dokazování totiž vyplynulo, že stěžovatelka mohla dle svého uvážení nakládat s pohonnými hmotami. Naopak stěžovatelka neprokázala, že by dodavatelé byli oprávněni ji po natankování úkolovat. Stěžovatelka tak v tomto směru neunesla své důkazní břemeno.

[7] K námitce, dle které žalovaný neunesl důkazní břemeno stran závěru, že na stěžovatelku bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na území jiného členského státu, krajský soud uvedl, že správce daně vyjádřil své pochybnosti ve výzvě ze dne 7. 6. 2016. V ní stěžovatelce srozumitelně vysvětlil, jaké pochybnosti mu vyvstaly a z jakých důvodů. Zároveň stěžovatelku navedl k tomu, jaké skutečnosti a jakým způsobem má prokázat. Tím došlo k přechodu důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Ta však správci daně nepředložila takové důkazní prostředky, jimiž by vyvrátila jeho pochybnosti. Stěžovatelka proto neunesla své důkazní břemeno. Žalovaný odůvodnil, proč neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy. Ta nadto netvrdí, co by z nich měl plynout a jak by zjištěné skutečnosti mohly ovlivnit závěr ohledně otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Nákladní list CMR není veřejnou listinou. Žalovaný odůvodnil, proč údaj o odesílateli na nákladních listech CMR neodpovídá skutečnosti. Okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je podle rozsudku NSS *AREX CZ* nezávislý na vyměření spotřební daně.

II. Obsah kasační stížnosti a navazující vyjádření účastníků

[8] Stěžovatelka namítá, že pro určení ekonomického vlastnictví nepostačuje pouze organizace přepravy. Byť krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný neurčil okamžik nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník výhradně pomocí kritéria organizátorství přepravy, současně uvedl, že bylo v daňovém řízení prokázáno obstarání dopravce, úhrada dopravy a poskytnutí kódů. Bylo tedy prokázáno pouze to, že stěžovatelka organizovala dopravu. To však nepostačuje k určení ekonomického vlastnictví. Stěžovatelka se dovolává zásady *in dubio mitius*. Přestože režim spotřební daně nesouvisí s režimem DPH, je třeba vzít v úvahu vyčíslení spotřební daně na daňových dokladech, jako jednu z indicií okamžiku nabytí vlastnického práva. Je-li na daňových dokladech vyčíslena česká spotřební daň, okamžik přechodu vlastnictví nastal tehdy, kdy se pohonné hmoty nacházely v tuzemsku. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17, *AREX CZ*, nevyplývá, že by okamžik, kdy byla zaplácena spotřební daň, nemohl být touto indicií.

[9] Při určení okamžiku, kdy na osobu přešlo ekonomické vlastnictví, je nutné nejprve vycházet z toho, jaká práva obecně má vlastník zboží. Ze stanoviska generální advokátky k věci *AREX CZ* vyplývá, že ten, kdo musí nést riziko nahodilé zkázy, má i právo nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník. Odmítá-li žalovaný důkazy, které prokazují tvrzení stěžovatelky, je téměř nemožné, aby stěžovatelka své důkazní břemeno unesla. Žalovaný se nezabýval otázkou, zda dodavatelé měli možnost ovlivnit místo složení či zda mohli s dopravou disponovat. Určení místa zdanitelného plnění je právní otázka a v tomto ohledu nese důkazní břemeno žalovaný (rozsudek NSS *AREX CZ*, bod 130). Žalovaný se nevypořádal s řadou důkazů, přestože musel unést důkazní břemeno týkající se místa zdanitelného plnění. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zásadu *in dubio mitius* nelze použít s ohledem na závěry rozsudku Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18, *Herst*. Je nerozhodné, že na dokladech byla vyčíslena česká spotřební daň. K uskutečnění zdanitelného plnění pro účely DPH totiž dochází okamžikem dodání zboží, nikoliv okamžikem vyměření spotřební daně z tohoto zboží. K výzvě správce daně ze dne 7. 6. 2016 stěžovatelka uvedla, že právo nakládat se zbožím jako vlastník na ni bylo většinou převedeno po proclení zboží a úplném zaplacení daňového dokladu dodavatelí. Stěžovatelka v daňovém řízení však netvrdila, že by přepravce nesl riziko nahodilé zkázy. Stěžovatelka ve všech posuzovaných případech sama a na vlastní účet organizovala přepravu, byla o ní informována a najatí dopravci se řídili výhradně jejími pokyny. Stěžovatelka jako jediná mohla přepravu ovlivnit. Stěžovatelka blíže nekonkretizuje, s jakými důkazními prostředky se žalovaný nevypořádal. Provedené důkazní prostředky svědčí o tom, že stěžovatelka měla právo nakládat se zbožím jako vlastník v průběhu přepravy. Nelze proto po žalovaném požadovat, aby prováděl další šetření a zjišťoval povahu obchodních vztahů mezi jednotlivými články řetězce. Stěžovatelka dezinterpretuje závěry rozsudku NSS *AREX CZ*.

[11] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že důkazní břemeno ohledně místa zdanitelného plnění tíží správce daně (bod 130 rozsudku NSS *AREX CZ*). Žalovaný neuvedl, jak se nákladní listy CMR neshodují s jejím tvrzením. Názor žalovaného, že po něm nelze požadovat, aby prováděl další šetření a zjišťoval povahu obchodních vztahů mezi jednotlivými články řetězce, je v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 15. 10. 2020, čj. 7 Afs 399/2019-73, *ČSAD JIHOTRANS*. Žalovaný se nezabýval otázkou vůle smluvních stran týkající se vyčíslení české spotřební daně na daňových dokladech.

[12] Žalovaný ve vyjádření k replice stěžovatelky uvedl, že rozpor tvrzení stěžovatelky s CMR listy popsal přezkoumatelně ve svých rozhodnutích. Rozsudek *ČSAD JIHOTRANS* není na věc stěžovatelky přílehlavý s ohledem na odlišný skutkový stav. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení netvrdila a neprokázala, že by dopravu zajišťovala pro odesílatele. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2020, čj. 9 Afs 53/2020-69, *EUROBIT GROUP*, schválil postup správce daně, kterým zpochybnil daňovým subjektem předložené důkazní prostředky, přenesl důkazní břemeno zpět na daňový subjekt a současně zhodnotil shromážděné důkazy a vyvodil z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Stěžovatelka nenamítala, že by okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník měl vyplývat z vůle smluvních stran, které si na dokladech vyčísly spotřební daň.

[13] Stěžovatelka v reakci na to uvedla, že od počátku tvrdila, že byla až do okamžiku ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v režimu přepravce. Podmínka přechodu vlastnictví je podmíněna možností činit rozhodnutí, které mohou ovlivnit právní situaci zboží (rozsudek Soudního dvora *Herst*). Evidence VIES měla prokázat, že k přechodu vlastnictví nedošlo při nakládce. Stěžovatelka odkázala na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2021, čj. 4 Afs 146/2020-67, *MAJORITY PETROL*, který se skutkově shoduje s jejím případem.

pokračování

[14] Žalovaný v následném vyjádření uvedl, že stěžovatelka určovala místo vykládky. Již v době přepravy ji svědčilo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Soudní dvůr v rozsudku *Herst*, uvedl, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se 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. Žalovaný na základě všech relevantních skutečností posoudil, že stěžovatelka byla v pozici organizátora přepravy a že na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě. Tento postup byl schválen Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 19. 3. 2021, čj. 6 Afs 221/2020-53. Odkaz stěžovatelky na rozsudek *MAJORITY PETROL* je s ohledem na odlišný skutkový stav nepřiléhavý.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že je důvodná.

III.1 Nepřípustné kasační námitky

[16] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[17] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že se stěžovatelka v žalobě (ani případně v jiném podání ve lhůtě pro podání žaloby) nedovolávala zásady *in dubio mitius* tak, jak činí nově v kasační stížnosti (viz bod [8] tohoto rozsudku). Nenamítala, že se žalovaný nezabýval otázkou, zda dodavatelé měli možnost ovlivnit místo složení či zda mohli s dopravou disponovat. Nenamítala ani, že pro určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je rozhodné vyčíslení české spotřební daně na daňových dokladech a vůle smluvních stran s tím spojená. Tuto námitku poprvé vznesla až v replice k vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 19. 6. 2019, tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. (rozhodnutí žalovaného byla stěžovatelce doručena prostřednictvím jejího zástupce dne 22. 1. 2019). Nejedná se však o pouhé rozvinutí včas uplatněného žalobního bodu, nýbrž jde o vznesení žalobního bodu nového.

[18] Protože stěžovatelka výše uvedené námitky řádně neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože tak učinit mohla, jsou tyto námitky nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

[19] Stěžovatelka dále obecně namítá, že žalovaný odmítl provést jí navržené důkazy. Není proto možné, aby unesla své důkazní břemeno, jestliže žalovaný odmítá důkazy, které prokazují její tvrzení.

[20] Stěžovatel musí zásadně reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené

argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[21] Krajský soud v bodě 33 napadeného rozsudku zdůvodnil, proč žalovaný nepochybil, jestliže nevyhověl důkazním návrhům stěžovatelky. Stěžovatelka na argumentaci krajského soudu nijak nereaguje a pouze obecně opakuje svou žalobní námitku o tom, že žalovaný neprovedl navržené důkazy. Není úkolem Nejvyššího správního soudu za stěžovatelku domýšlet, proč má za to, že jsou závěry krajského soudu chybné. Výše uvedenou kasační námitku proto nelze projednat, neboť nesměruje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je tak nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejedná se totiž pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou námitku krajským soudem, proti které původní argumentace stěžovatelky nemůže obstát.

III.2 Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[22] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda je napadený rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné mj. tehdy, přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které pro chybějící odůvodnění nebo pro nesrozumitelnost nebylo přezkoumání vůbec způsobilé (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91).

[23] Stěžovatelka namítá, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná, neboť se žalovaný nevypořádal s řadou důkazů v situaci, kdy jej tížilo důkazní břemeno stran místa zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku nedůvodnou. Z její obecné a vágní formulace není zřejmé, s jakými konkrétními důkazy se žalovaný ve svých rozhodnutích nevypořádal. Jde-li o údaje ze systému VIES, nákladní listy CMR a doklady podle § 5 odst. 2 a 4 zákona č. 353/2003 Sb., zákona o spotřebních daních, žalovaný v bodech 79, 83 a 84 rozhodnutí o odvolání uvedl, proč tyto důkazy nejsou pro posouzení nyní projednávané věci rozhodné. Nejedná se proto o případ tzv. opomenutých důkazů, který by zakládal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2008, čj. 4 As 21/2007-80). Rozhodnutí žalovaného jsou současně srozumitelná a jsou opřena o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výrocích rozhodnutí. Krajský soud proto nepochybil, jestliže rozhodnutí žalovaného přezkoumal, neboť ta vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému posouzení přípustných kasačních námitek.

III.3 Místo plnění

III.3.A Obecná východiska

[24] Podle § 7 odst. 1 a 2 zákona o DPH platí, že *místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy*

pokračování

se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.

[25] Podle § 13 odst. 1 věty první zákona o DPH platí, že *dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.*

[26] Podle čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) platí, že *„dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.*

[27] Podstata nyní projednávané věci spočívá v tom, že správní orgány odepřely stěžovateli uplatněný nárok na odpočet DPH. Podmínkou nároku na odpočet vyplývající z § 72 odst. 1 zákona o DPH je přijetí zdanitelného plnění. Tím je ve smyslu § 2 téhož zákona mj. dodání zboží za úplatu s místem plnění v tuzemsku. Jde tedy o základní hmotněprávní podmínku pro vznik nároku na odpočet daně. Jádrem sporu v této věci byla otázka určení místa dodání zboží v kontextu řetězových obchodů s pohonnými hmotami dováženými z jiných členských států. V případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna z řetězce obchodních transakcí (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder*, bod 45). Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 věta první zákona o DPH). Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-430/09, *Euro Tyre*, bod 34).

[28] Stěžovatelka má za to, že místo plnění bylo v tuzemsku, neboť až zde na ni bylo převedeno právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Správní orgány naopak dospěly k závěru, že místo plnění bylo v jiném členském státě (viz bod [4] tohoto rozsudku). Podle stěžovatelky je určení místa zdanitelného plnění právní otázkou a důkazní břemeno v tomto ohledu tížilo žalovaného (respektive správce daně – pozn. NSS). V daňovém řízení však bylo prokázáno pouze to, že stěžovatelka organizovala přepravu.

[29] Nejvyšší správní soud úvodem podotýká, že každá věc řetězových obchodů s pohonnými hmotami má dílčí skutkové odlišnosti a je složena z mnoha „střípků mozaiky“ rozličných okolností, které jsou pro danou věc specifické a které ji odlišují od jiného řetězového obchodu (viz bod 28 rozsudku *AUTOTRANS PETROL*). Judikaturu Nejvyššího správního soudu k této otázce proto nelze aplikovat paušálně bez přihlídnutí ke konkrétním skutkovým okolnostem projednávané věci. To platí i v případě určení místa dodání zboží, tedy místa, v němž daňový subjekt nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 věta první zákona o DPH). Jde-li však o pojem dodání zboží, nelze ztrácet ze zřetele, že jde o pojem práva Evropské unie zakotvený v čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH. Byť je tedy místo dodání zboží vždy podmíněno konkrétními

skutkovými okolnostmi daného případu, je třeba v každém jednotlivém případě vzít v úvahu právní výklad pojmu dodání zboží zastávaný Soudním dvorem (rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 6. 2010 ve věci C-237/09, *N. De Fruytier*, bod 22) a posléze použitý a blíže rozvedený Nejvyšším správním soudem na konkrétní projednávané případy.

[30] Podle ustálené judikatury Soudního dvora pojem „dodání zboží“ *„neodkazuje na převod vlastnictví 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“* (rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*). Zahrnuje *„právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami“* či *„právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity“* (rozsudek ze dne 6. 2. 2003 ve věci C-185/01, *Auto Lease Holland*).

[31] Právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Musí se nicméně jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Přebod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto může hrát důležitou roli při posouzení, kdo nabyt právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH (viz body 108 až 114 rozsudku NSS *AREX CZ* a v něm shrnutou judikaturu Soudního dvora).

[32] Výše uvedené potvrzují závěry Soudního dvora v rozsudku *AREX CZ*. Ten v bodě 78 tohoto rozsudku jednoznačně spojil převod vlastnictví k pohonným hmotám podle českého soukromého práva s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník podle směrnice o DPH. Podle Soudního dvora se totiž převod práva nakládat s věcí jako vlastník *„neomezuje na převod stanovený ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem“* (bod 75 rozsudku Soudního dvora *AREX CZ*). Tyto závěry posléze potvrdil Soudní dvůr v rozsudku *Herst*, ve kterém v bodě 40 uvedl, že *„[p]řevod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník ostatně znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji.“* Soudní dvůr tak zdůraznil nikoliv faktickou možnost se zbožím nakládat, nýbrž možnost ovlivňovat právní situaci daného zboží. Přebod určitého práva nakládat se zbožím jako vlastník proto musí být nutně předpokladem pro posouzení toho, zda má daňový subjekt možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží (viz bod 27 rozsudku *AUTOTRANS PETROL*).

[33] Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH je v této souvislosti klíčové rozložení důkazního břemene ve vztahu k otázce místa plnění, respektive místa nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník (viz bod 21 rozsudku *AUTOTRANS PETROL*). Nejvyšší správní soud v rozsudku *AREX CZ* ve vztahu k unesení a rozložení důkazního břemene v těchto případech dospěl k závěru, že *„důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně stěžovatelku [v daném případě daňový subjekt, pozn. NSS]. Závěr ohledně místa zdanitelného plnění je však otázkou právní. Tuto otázku je vždy nutné*

pokračování

posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen také primárně objasnit daňový subjekt. Bylo by absurdní, aby za dané situace skutkový stav primárně zjišťoval správce daně. Na druhé straně, dospěje-li správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Jinými slovy, neunesla-li by stěžovatelka v projednávané věci důkazní břemeno o tom, že místo plnění je v tuzemsku, tak jak deklarovala, ale správce daně by na tomto neustal a navíc výslovně uvede, že bylo v Rakousku, musí pro takový závěr existovat racionální důvody.“ (bod 130 rozsudku NSS ALEX CZ).

[34] Nejvyšší správní soud následně v rozsudku *AUTOTRANS PETROL* upřesnil, o jaké „racionální důvody“ musí být argumentace správce daně opřena, má-li správce daně řádně zpochybnit tvrzení daňového subjektu a unést tak své důkazní břemeno (respektive prokázat existenci důvodných a vážných pochyb). Konkrétně uvedl, že „[t]akové důvody [...] se musí týkat jak otázek skutkových, tak i právního hodnocení. Tímto směrem právě míří i podstata rozsudku NSS ve věci *ALEX CZ*. Podle něj je pro posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nezbytné zkoumat, kdy na daňový subjekt bylo převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu ale umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník (viz bod 119). K tomu zdejší soud v citovaném rozsudku dále zdůraznil, že při neexistenci jiné dohody je v tomto ohledu namíste vyjít z příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů (viz bod 120). Jinak řečeno, závěry citovaného rozsudku je nutno vykládat tak, že součástí zmiňovaných „racionálních důvodů“, na základě nichž správce daně zpochybňuje tvrzení (a důkazy) daňového subjektu ohledně místa plnění, má být nejen popis zjištěných skutkových okolností týkajících se obvykle zejména faktického nakládání se zbožím, ale též alespoň základní úvaha správce daně, z níž bude zřejmé, v návaznosti na jaké právo (odvíjející se od nějakého právního titulu) má za to, že na daňový subjekt (žalobkyni) přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník. Takové právní úvahy samozřejmě musí správní orgány činit s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem té které věci, přičemž konkrétní právní titul nemusí být nutně formálně zachycen v písemné podobě, ale může vyplývat právě i ze skutkových jednání.“ (bod 23 rozsudku *AUTOTRANS PETROL*).

[35] Z výše uvedeného tak vyplývá, že má-li správce daně při posuzování podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty řádně zpochybnit tvrzení (důkazy) daňového subjektu ohledně místa dodání zboží a unést v tomto směru své důkazní břemeno, součástí jím předestřených „racionálních důvodů“ musí být nejen popis zjištěných skutkových okolností týkajících se faktického nakládání se zbožím, ale též alespoň základní právní úvaha, z níž bude zřejmé, v návaznosti na jaké právo (právní titul) na daňový subjekt přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník.

[36] Výše uvedené závěry nejsou v rozporu s rozsudkem *EUROBIT GROUP* a s rozsudkem sp. zn. 6 Afs 221/2020, na které poukázal žalovaný. Nejvyšší správní soud v bodě 38 rozsudku *EUROBIT GROUP* uvedl, že „[z]e zjištěného skutkového stavu je zřejmé, že daňové orgány jednak zpochybnilly žalobkyni předložené důkazní prostředky, přenesly důkazní břemeno zpět na ni, současně však hodnotily shromážděné důkazy a vyvodily z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.“ Obdobně v bodě 24 rozsudku sp. zn. 6 Afs 221/2020 uvedl, že „[z] rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že daňové orgány v souzené věci jednak důvodně zpochybnilly žalobcem předložené

daňové doklady a další záznamy [ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád], čímž na straně jedné aktivovaly důkazní břemeno žalobce. Na straně druhé však současně hodnotily množství shromážděných důkazů, z nichž vyvodily přesvědčivé skutkové a právní závěry týkající se určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.“ Nejvyšší správní soud tak i v těchto případech s ohledem na závěry rozsudku NSS ARES CZ zdůraznil význam právních závěrů správních orgánů. Rozsudek AUTOTRANS PETROL následně toliko upřesnil rozložení důkazního břemene stran místa zdanitelného plnění v návaznosti na rozsudek NSS ARES CZ.

III.3.B Neunesení důkazního břemene správcem daně

[37] To, zda správce daně unesl své důkazní břemeno, je s ohledem na kasační argumentaci stěžovatelky klíčové pro nyní projednávanou věc (viz rekapitulaci v bodě [8] a násl. tohoto rozsudku).

[38] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka nakupovala pohonné hmoty od tuzemských dodavatelů s místem nakládky v jiných členských státech. Přepravu pohonných hmot z výdejních terminálů v jiných členských státech do tuzemska zajišťovala prostřednictvím smluvních přepravníků, a to na její náklady a pokyny. Místo vykládky v ČR určovala stěžovatelka. Šlo buď o její čerpací stanice, nebo o čerpací stanice jejich odběratelů. Správce daně na základě těchto skutečností dospěl k závěru, že stěžovatelka v době přepravy s pohonnými hmotami nakládala a jen ona mohla fakticky rozhodnout a ovlivnit, zda k přepravě zboží mezi členskými státy dojde. Stěžovatelka podle něj získala právo nakládat se zbožím jako vlastník v okamžiku, kdy prostřednictvím přepravníků převzala plnění v místě nakládky. Místo plnění se tak nacházelo mimo území ČR. Dodání zboží podle § 13 odst. 1 věty první zákona o DPH je podle správce daně spojeno s ekonomickým a nikoliv právním pojetím vlastnictví. Stěžovatelka současně neprokázala, že by zajišťovala přepravu ve prospěch jiného subjektu. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že stěžovatelka vystupovala v pozici organizátora přepravy, neboť prostřednictvím smluvních přepravníků realizovala přepravu zboží, hradila přepravné a zboží zajišťovala pro vlastní ekonomickou činnost. Okolnost, že se přeprava zboží uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není rozhodující pro určení, kterému z řetězových pořízení musí být přeprava přičtena. Pojem dodání zboží podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH je autonomní pojem unijního práva a je třeba jej vykládat jednotně. Pojem dodání zboží zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem, bez ohledu na to, že z hlediska vnitrostátního soukromého práva na ni nebylo převedeno vlastnické právo. Natankováním pohonných hmot do cisterny se má za to, že provozovatel této cisterny je oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem (rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 9. 2015 ve věci C-526/13, *Fast Bunkering Klaipėda*, bod 50 a 51). Okamžikem stočení pohonných hmot do cisteren přepravníků, kteří vystupovali z pověření stěžovatelky, tak došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na stěžovatelku.

[39] Z výše uvedeného vyplývá, že úvahy a argumenty správních orgánů, jakož i zdůrazňované skutkové okolnosti, se týkají toliko faktického nakládání se zbožím. Výše citovaná judikatura (viz část III.3.A tohoto rozsudku) však zdůrazňuje význam právního

pokračování

nakládání se zbožím. Přestože se tak správní orgány formálně správně zabývaly otázkou, kdy přešlo na stěžovatelku právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, a nezaměřily se tak toliko na kritérium organizace přepravy, nepředestřely žádné „racionální důvody“, ze kterých by vyplývalo, v návaznosti na jaké právo na stěžovatelku přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník (viz bod [35] tohoto rozsudku). Krajský soud pochybil, dospěl-li k závěru, že správce daně své pochybnosti prokázal výzvou ze dne 7. 6. 2016. V této výzvě totiž správce daně žádné „racionální důvody“ stran převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nepředestřel. Správce daně tak v tomto ohledu neunesl své důkazní břemeno, jak důvodně namítla stěžovatelka.

[40] „Racionální důvody“ nelze spatřovat ani v odkazu žalovaného na rozsudek *Fast Bunkering Klaipėda*. Závěr Soudního dvora, podle kterého „od okamžiku, kdy jsou pohonné hmoty natankovány do nádrže lodi, se má za to, že provozovatel lodi je za běžných podmínek oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem“ (bod 49 rozsudku *Fast Bunkering Klaipėda*), totiž nelze paušálně použít na nyní projednávanou věc, a to z níže uvedených důvodů.

[41] V této věci se Soudní dvůr zabýval výkladem čl. 148 písm. a) směrnice o DPH, podle kterého členské státy osvobodí od daně dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři. Společnost *Fast Bunkering Klaipėda* přijímala objednávky na dodání pohonných hmot konkrétním lodím, a to od různých zprostředkovatelů. Těm dodávky fakturovala poté, co pohonné hmoty stočila do příslušné lodě. Zprostředkovatelé následně fakturovali pohonné hmoty provozovatelům těchto lodí. Jednalo se tak o dodávku pohonných hmot určených k pohonu příslušných lodí. Generální advokátka Eleanor Sharpston ve svém stanovisku k věci ze dne 5. 3. 2015 uvedla, že po dodání pohonných hmot do nádrží lodí je mimořádně obtížné si představit jinou možnost „nakládání“ s nimi, než je jejich spotřebování dotčenou lodí. Jakékoliv jiné nakládání by totiž nejspíše vyžadovalo fyzický zásah. Od okamžiku dodání do lodních nádrží je proto provozovatel lodi fakticky schopen nakládat s pohonnými hmotami jako jejich vlastník a v tomto okamžiku dochází k dodání zboží pro účely DPH. Právě s ohledem na tyto závěry generální advokátky Soudní dvůr v bodě 49 rozsudku *Fast Bunkering Klaipėda* uvedl, že od okamžiku, kdy jsou pohonné hmoty natankovány do nádrže lodi, se má za to, že provozovatel lodi je za běžných podmínek oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem.

[42] Tyto závěry však nejde bez dalšího přenést na stáčení pohonných hmot do cisteren. Ty jsou totiž oproti lodím užívaných k plavbě po volném moři cíleně vyrobeny za účelem, aby z nich bylo možné pohonné hmoty přecerpat dál. Pohonné hmoty tak do nich nejsou stočeny za účelem, aby je cisterny při svém provozu spotřebovaly. Naopak jsou do nich stočeny za účelem, aby s nimi bylo možné dále nakládat. To, že byly pohonné hmoty do cisteren stočeny, proto nevypovídá nic o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na vlastníka cisterny nebo případně na organizátora přepravy. Proto také převod práva nakládat se zbožím jako vlastník v těchto případech nevyžaduje, aby strana, na níž je právo převáděno, zboží fyzicky držela a ani aby k ní bylo zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (bod 75 rozsudku Soudního dvora *AREX CZ*). Soudní dvůr v bodě 40 rozsudku *Herst*, který se rovněž týkal přepravy pohonných hmot z členských států, zdůraznil, že v těchto případech převod práva nakládat se zbožím jako

vlastník znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji. Jde-li proto o řetězový obchod s pohonnými hmotami dováženými z jiných členských států, faktické stočení pohonných hmot do cisteren není bez dalšího rozhodné pro určení, zda došlo k převodu práva nakládat s nimi jako vlastník. Žalovaný se měl proto správně zabývat tím, v návaznosti na jaké právo na stěžovatelku přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, měl-li za to, že místo plnění bylo v jiných členských státech.

[43] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou nezákonnosti, dospěl-li k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že bylo na stěžovatelku převedeno právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na území jiného členského státu. Pro tuto důvodně vytykanou vadu je třeba napadený rozsudek zrušit spolu s rozhodnutími žalovaného a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude na žalovaném, aby učinil základní právní úvahu, z níž bude zřejmé, v návaznosti na jaké právo (právní titul) na stěžovatelku přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Tuto právní úvahu je třeba činit s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem nyní projednávané věci, přičemž konkrétní právní titul nemusí být nutně formálně zachycen v písemné podobě, ale může vyplývat i ze skutkových jednání (viz bod 23 rozsudku AUTOTRANS PETROL). Při neexistenci jiné dohody je namístě vyjít z příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů nebo popsat nepojmenovaný právní vztah, který však vyplývá ze zjištěných skutkových okolností. Jak již bylo také řečeno, nemusí jít nutně o právo vlastnické. Může se jednat i o jiné právo, které by stěžovatelce umožňovalo s pohonnými hmotami nakládat jako vlastník. (viz body 119 a 120 rozsudku NSS AREX CZ).

[44] Namítá-li v této souvislosti stěžovatelka, že rozhodné je, kdo nesl riziko nahodilé zkázy, respektive kdy došlo k přechodu nebezpečí škody na věci, Nejvyšší správní soud již v rozsudku AREX CZ uvedl, že *„pro tento závěr nepostačuje konstatovat, kdy přešlo nebezpečí škody na věci, ačkoliv se může jednat o podpůrnou argumentaci týkající se převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, neboť přechod nebezpečí škody na věci je často spojen s převodem vlastnického práva. Ačkoliv se ke kritériu přechodu nebezpečí jako určujícimu přiklání ve svém stanovisku ve věci AREX CZ generální advokátka, SDEU žádnou část této argumentace do svého rozsudku nepřevzal, ani na ni nijak neodkázal. Je proto 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 rozsudku NSS AREX CZ). Samotný přechod nebezpečí škody o věci proto není rozhodný pro určení, kdy došlo k převodu práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na stěžovatelku.

[45] Stěžovatelka nadto chybně spojuje převod práva nakládat se zbožím jako vlastník s režimem podmíněného osvobození od spotřební daně. Pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za pořízení zboží uvnitř území Evropské unie, však není podstatné ani to, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Nejvyšší správní soud k tomu v bodě 99 rozsudku AREX CZ, na který správně odkázal krajský soud, uvedl, že *„[n]elze se tedy ztotožnit ani s námitkami, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu*

pokračování

podmíněného osvobození od spotřební daně, by nemohlo dojít k převodu nakládat s věcí jako vlastník. Jak správně poznamenává žalovaný, s vlastnictvím jsou velmi často spojena veřejnoprávní omezení v soukromoprávně neomezeném nakládání s věcí. Ta však nemusí mít vůbec žádný vliv na možnost věc soukromoprávně převést na jiného. Samozřejmě je tak možné například nabýt právo užívat věc jako vlastník (typicky převodem vlastnictví – viz dále) k nemovité kulturní památce, s jejímž vlastnictvím jsou spojena omezení daná předpisy památkové péče. Stejně závěry platí i pro přepravu pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, ačkoliv původní ani nový vlastník nebudou po dobu tohoto režimu oprávněni se zbožím volně nakládat.“

[46] Nejvyšší správní soud závěrem shledal nepřipadným odkaz stěžovatelky na body 46 až 51 rozsudku *MAJORITY PETROL*. Předmětem sporu v nyní projednávané věci totiž nebyla otázka mlčenlivosti správce daně ve vztahu k daňové povinnosti ostatních článků obchodního řetězce. Jde-li o odkaz stěžovatelky na rozsudek *ČSAD JIHOTRANS*, v něm se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda se žalovaný řádně vypořádal s důkazními návrhy žalobkyně. Přestože jsou závěry tohoto rozsudku obecně platné, Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka relevantně nezpochybnila závěry krajského soudu o tom, že žalovaný nepochybil, jestliže neprovedl jí navržené důkazy (viz bod [21] výše). Za této situace a bez bližší kasační argumentace proto nelze posoudit, zda správní orgány měly provést stěžovatelkou navržené důkazy za účelem prověření celého obchodního řetězce. Není úkolem Nejvyššího správního soudu kasační argumentaci za stěžovatelku domýšlet. V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že je liché tvrzení stěžovatelky, podle kterého žalovaný neuvedl, z jakého důvodu se nákladní listy CMR neshodují s jejími tvrzeními. Jak totiž vyplývá z bodů 35, 36, 45 a 61 žalobou napadených rozhodnutí, žalovaný konkrétně popsal, v čem nesoulad spočívá (osoba odesílatele, možnost dispozice se zbožím, místo vykládky, příjemce zboží).

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož by krajský soud vázán názorem Nejvyššího správního soudu mohl žalobě pouze vyhovět a vrátit věc žalovanému, rozhodl Nejvyšší správní soud současně o zrušení žalobou napadených rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s]. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku, zejména viz bod [43] výše [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[48] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Úspěch ve věci se posuzuje dle výsledku řízení před správními soudy. Výsledkem soudního přezkumu bylo zrušení rozhodnutí žalovaného, stěžovatelka proto měla ve věci plný úspěch. V takovém případě je žalovaný povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit stěžovatelce náklady řízení před soudem.

[49] Náklady řízení o žalobách tvoří předně zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za každou z žalob, tj. celkem 6 000 Kč. Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena Rambousek a partner a.s., se sídlem Křišťanova 1544/4, Praha 3. Jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

[50] Před krajským soudem byly podány dvě samostatné žaloby a zpočátku o nich byla vedena dvě samostatná soudní řízení. Následně došlo k jejich spojení ke společnému projednání (viz bod [5] výše). Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu platí, že *při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí*. Pro použití tohoto ustanovení není rozhodné, kdy soud spojí věci ke společnému projednání, ale zda tak učiní. Při výpočtu náhrady nákladů řízení ve spojených věcech je pak nutno použít citované ustanovení na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení (rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2010, čj. 1 Afs 96/2009-87, č. 2149/2010 Sb. NSS, jež se týkal výkladu § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012).

[51] V řízení o žalobách tento zástupce učinil šest úkonů právní služby. Ty spočívaly dvakrát v přípravě a převzetí zastoupení, dvakrát v sepsání žaloby, v replice k vyjádření žalovaného a v účasti na jednání dne 3. 6. 2020, které trvalo 45 minut (§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], a odměna tak činí v dané věci 6 x 5 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a s § 12 odst. 3 advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 6 x 300 Kč. Zástupci stěžovatelky tak náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 32 400 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 6 804 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkem představovaly 45 204 Kč.

[52] Náklady řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta. Ta zahrnuje tři úkony právní služby spočívající v sepsání kasační stížnosti a v replice k vyjádření žalovaného ze dne 25. 10. 2020 a ze dne 4. 2. 2021 [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], a činí v dané věci 3 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3 x 300 Kč. Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkem představovaly 10 200 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti je rovněž plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 2 142 Kč. Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkem představovaly 17 342 Kč.

[53] Celkem tedy má stěžovatelka právo na náhradu nákladů ve výši 62 546 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen stěžovatelce zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. listopadu 2022

Petr Mikeš
předseda senátu