



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **AREX CZ a.s.**, se sídlem Pražská tř. 2772/121, České Budějovice, zast. Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Postupice 58, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 21627/15/5300-22441-711514, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2016, č. j. 10 Af 35/2015 - 65,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2016, č. j. 10 Af 35/2015 - 65, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 7. 2015, č. j. 21627/15/5300-22441-711514, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši 51 636 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Stanislava Němce, advokáta se sídlem Postupice 58, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného uvedenému v záhlaví. Tím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzeno 7 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“), kterými byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit související penále za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, září, listopad a prosinec roku 2010. K doměření DPH

došlo na základě výsledků daňové kontroly, neboť správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že zdanitelná plnění spočívající v nákupu pohonných hmot od společností Benaft P s.r.o. a KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. (dále jen „KFD“) byla uskutečněna s místem plnění v tuzemsku. Podle závěrů správce daně se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, konkrétně z Rakouska. S ohledem na to správce daně neuznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZDPH“). Naopak navýšil o stejnou částku daň z pořízení zboží z jiného členského státu a tomu odpovídající nárok na odpočet daně.

[2] Krajský soud se v první řadě neztotožnil s námitkami, které směřovaly do nedostatečného vypořádání jejich argumentů. Poukázal na to, na kterých místech a jakým způsobem žalovaný na jednotlivé odvolací námitky reagoval.

[3] Dokazování bylo třeba směřovat ke zjištění, kdy stěžovatelka získala oprávnění s nakoupenými pohonnými hmotami nakládat jako vlastník. Tento okamžik však nelze prokázat dokumentací předkládanou v řízení o spotřebních daních, neboť režim obou těchto daní je na sobě nezávislý, a není proto podstatné, zda zboží bylo dopravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Dokazování bylo zaměřeno na to, jak bylo s pohonnými hmotami, které byly stěžovatelkou přepraveny, obchodováno v Rakousku.

[4] Pro posouzení důkazního břemene byl rozhodný § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého je na daňovém subjektu, aby prokázal všechny skutečnosti, které uvádí ve svém daňovém tvrzení. Správce daně své pochybnosti ohledně správnosti účetních dokladů vyjádřil v obsáhle odůvodněné výzvě a uvedl, co má stěžovatelka prokazovat, konkrétně uskutečnění zdanitelného plnění v tuzemsku. Pochybnosti nebyly předloženými listinami odstraněny. Důkazní povinnost tíží daňové orgány pouze v rozsahu dle § 92 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka však nijak nespécifikovala, dle kterého ustanovení k porušení důkazní povinnosti správce daně došlo.

[5] Předložené mezinárodní přepravní listy CMR byly správcem daně zpochybněny, neboť byly v rozporu s dalšími dokumenty. Žalovaný tedy nepoužíval závaznost mezinárodního přepravního listu CMR, jak se mu hodilo.

[6] Správce daně se stěžovatelkou řádně projednal zprávu o daňové kontrole. Podle § 88 odst. 1 písm. d) daňového řádu byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, včetně jeho doplnění. Měla možnost se k němu vyjádřit a navrhnout doplnění řízení. Zpráva s ní následně byla projednána při ústním jednání trvajícím několik hodin. Z protokolu o tomto jednání je patrné, že stěžovatelce muselo být zřejmé, že k žádné změně kontrolního zjištění poté, co s ním byla seznámena, nedošlo. Nemohla proto očekávat, že následně proběhne další projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupce stěžovatelky odmítl zprávu převzít, což je ve spisu zaznamenáno. Nesouhlas s obsahem zprávy o daňové kontrole nepostačuje k tomu, aby ji daňový subjekt nepřevzal a nepodepsal. Následky předpokládané § 88 odst. 6 daňového řádu spočívající v tom, že nastaly účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly, proto nastaly a nic nebránilo vydání dodatečných platebních výměrů na daň.

## pokračování

[7] O důvodech doměření daně nebyly žádné nejasnosti. Správce daně výslovně v bodu E zprávy o daňové kontrole (výsledek kontrolního zjištění) uvedl, že nebyla přiznána daň z pořízení zboží z jiného členského státu a došlo k neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet daně z nákupu tohoto zboží v tuzemsku. Daň nebyla doměřena z důvodu zapojení stěžovatelky do kolotočového podvodu, a proto finanční orgány v tomto smyslu důkazní břemeno netížilo. Stěžovatelka nebyla v průběhu daňové kontroly v nejasném postavení, protože po celou dobu kontroly bylo zjišťováno a stěžovatelka s tím byla obeznámena, zda šlo o zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku či nikoli.

[8] K posouzení otázky, který daňový subjekt zapojený v řetězci byl povinen daň přiznat a zaplatit, slouží pravidla o místě plnění při pořízení zboží z jiného členského státu. Tím je podle § 7 odst. 2 ZDPH místo, kde se zboží nachází v době, kdy přeprava začíná, tedy v daném případě Rakousko. Stěžovatelka byla povinna prokázat to, co tvrdila v daňovém přiznání, tedy že zboží pořídila v tuzemsku. To však nelze prokázat dokumenty pro přepravu zboží zdaňovaného spotřební daní.

[9] Správce daně a žalovaný posuzovali správně místo plnění v tuzemsku se zřetelem k rozsudkům Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *Emag Handel Eder OHG* (dále jen „rozsudek EMAG“), ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding BV* (dále jen „rozsudek Euro Tyre Holding“). Podle prvního rozsudku lze přepravu zboží uvnitř Společenství přiznat pouze jedné transakci v řadě, na ostatní transakce se nahlíží jako na dodání zboží bez přepravy a místo dodání se nachází buď v místě odeslání či v místě dodávky. Podle druhého rozsudku určení plnění, ke kterému je zapotřebí přiřadit přepravu, závisí na okolnostech projednávané věci a je zapotřebí zjišťovat, které z dodání splňuje všechny podmínky vázané k dodání uvnitř Společenství.

[10] Z těchto rozhodnutí je patrné, že okamžikem dodání zboží se rozumí okamžik, kdy je příjemce oprávněn k faktickému nakládání se zbožím (ekonomické vlastnictví). Pro posouzení otázky ekonomického vlastnictví při dodání zboží má dále význam místo plnění, přičemž v souzené věci jde o dodání zboží s přepravou, a proto je zapotřebí určit místo, ve kterém došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Zboží přepravovala stěžovatelka vždy jen pro sebe a nezajišťovala přepravní služby pro jiné subjekty. Předání byla přítomna výlučně stěžovatelka, neúčastnil se ho žádný ze subjektů postupně vystavujících faktury v řetězci. Oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastníkem jí proto vzniklo jejich pořízením v rakouské rafinérii. Okamžik přechodu vlastnictví byl posouzen ve smyslu ZDPH a nikoli podle soukromoprávní úpravy. Argumentace vnitrostátním soukromým právem byla využita pouze jako podpůrný argument. Dodání zboží s přepravou bylo posuzováno podle ZDPH, a proto nabytí vlastnického práva podle práva soukromého nemá pro souzenou věc význam. Nebylo proto zapotřebí aplikovat další právní předpisy, kterých se stěžovatelka dovolávala v žalobě. Úkolem správce daně není, aby za stěžovatelku prokazoval, jak se jednotlivé obchodní případy skutečně udály.

[11] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že by na stěžovatelku mohlo přejít právo nakládat se zbožím jako vlastníkem teprve poté, co bylo zboží propuštěno do volného oběhu v tuzemsku podle zákona o spotřebních daních, protože to by znamenalo, že § 7 odst. 2 ZDPH by byl neaplikovatelný. ZDPH odpovídá požadavkům směrnice Rady

2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Jde-li o postup předpokládaný ZDPH, pak nelze uvažovat o případném celním deliktu či trestném činu.

[12] Nyní posuzovaný případ není porovnatelný s případem řešeným rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013 – 152, ve věci *JASA trans s.r.o.* (dále jen „rozsudek krajského soudu *JASA*“). V nynější věci stěžovatelka vystupovala jako dopravce, který přebíral zboží v Rakousku, a to následně sám prodával, přičemž zboží podléhalo několika fakturacím v řetězci. V rozsudku krajského soudu *JASA* žalobce vystupoval jako první subjekt řetězce, zmocňoval dopravce k provedení přepravy a představoval současně mezičlánek v dodavatelském řetězci s jedinou intrakomunitární přepravou. Krajský soud není povinen následovat závěr zaujatý Krajským soudem v Praze, neboť sjednocování judikatury je úkolem Nejvyššího správního soudu. Bez znalosti obsahu spisu nelze oba případy porovnat. Navíc v rozsudku krajského soudu *JASA* byla vyhodnocena jako nedostatečná výzva správce daně.

[13] Krajský soud se neztotožnil s názorem stěžovatelky, že by příslušné ustanovení směrnice o DPH bylo do ZDPH implementováno nesprávně. Intrakomunitární dodávky nejsou řešeny výlučně v čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, jak se uvádí v žalobě, ale osvobození od daně vztahující se na dodání zboží je regulováno všemi normami obsaženými v čl. 138. Na souzenou věc se vztahuje čl. 138 odst. 1, který je proveden § 64 ZDPH. Není tu totiž žádný vztah mezi předpisy o dani z přidané hodnoty a předpisy o spotřebních daních, jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43, ve věci *JASA trans s.r.o.* (dále jen „rozsudek *NSS Jasa*“). Pro aplikaci čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH nejsou splněny tam uvedené podmínky.

[14] Z rozhodnutí nelze dovodit, že žalovaný předpokládal, že se rakouský daňový subjekt bude řídit českým právem. Správci daně hodnotili splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH českým daňovým subjektem, a bylo proto zapotřebí postupovat podle vnitrostátního práva, což se také stalo. Pohonné hmoty byly dodány s dopravou z členského státu, proto bylo zapotřebí zabývat se okamžikem dodání tohoto zboží.

[15] Podle krajského soudu nelze vyjít ze závěrů Nejvyššího správního soudu vyjádřených v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ve věci *Českomoravská olejářská komanditní společnost* (dále jen „rozsudek *Českomoravská olejářská I<sup>o</sup>*“). V něm se soud zabýval podmínkami pro vydání zajišťovacího příkazu. V souzené věci se však jedná o dodatečné vyměření daně. Okolnost, že Nejvyšší správní soud neshledal dostatečné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, ještě neznamená, že nejsou splněny podmínky pro doměření daně. Přeprava byla v souladu s judikaturou SDEU přiřazena k jedné z dodávek v řetězci, byl zhodnocen okamžik dodání zboží s přepravou, označeno místo dodání tohoto zboží a v návaznosti na to učiněno zjištění, kdy na stěžovatelku přešlo oprávnění nakládat s pořízeným zbožím jako vlastník.

## II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného, doplnění kasační stížnosti

[16] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[17] Namítá, že ačkoliv žalovaného stíhalo důkazní břemeno, postavil výsledek

## pokračování

kontrolního zjištění na dvou navzájem se vylučujících hypotézách. Jednak že zboží stěžovatelka pořídila v jiném členském státě, a jednak že věděla, či vědět mohla o daňovém podvodu, který proběhl před tím, než na území České republiky zboží zakoupila. Jedná se o dvě protichůdné, navzájem si odporující varianty, přičemž v obou nese důkazní břemeno žalovaný. Žalovaný neuznal její nárok na odpočet pouze na základě pochybností.

[18] Žalovaný se nevyrovnal s námitkami, proč nesplnil svoji zákonnou povinnost, která mohla, v případě jejího splnění, zvýšit ostražitost stěžovatelky. Nesplnil povinnost podle čl. 13 odst. 1 písm. b) nařízení Rady č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Dále se žalovaný nevyjádřil k povinnosti upozornit rejstříkový soud na neshodu mezi skutečným právním stavem a stavem v obchodním rejstříku.

[19] Nesouhlasí s tím, jak byla vyhodnocena judikatura SDEU, na kterou odkazovala. Její interpretaci se věnoval Nejvyšší správní soud v rozsudku *Českomoravská olejářská I* a krajský soud řádně neodůvodnil, proč se od jeho závěrů odchýlil. V ústním odůvodnění při vyhlášení rozsudku uvedl, že existuje pouze několik rozsudků ohledně dané problematiky, názor krajského soudu je opačný. Jedná se o skutkově odlišné věci a je na NSS, aby zaujal konečný názor.

[20] Při ústním odůvodnění rozsudku bylo dále poukazováno na to, že stěžovatelka obchodovala s chybějícími obchodníky v rámci kolotočového podvodu (*missing traders*), kteří jsou nekontaktní. Tak tomu však nebylo, stěžovatelka obchodovala se společnostmi Benaft P s.r.o. a KFD, jejichž statutární orgány byly v daňovém řízení vyslechnuty a tyto společnosti jsou kontaktní. To, že stěžovatelku nezná jednatelka společnosti, která byla zapojena v předchozí části řetězce, naopak znamená, že opravdu nakupovala zboží od svých dodavatelů. Tento závěr je tedy v rozporu s provedenými důkazy a rozsudek krajského soudu je v této části nepřezkoumatelný.

[21] Stejně tak je nesprávný závěr uvedený při ústním odůvodnění rozsudku, že k závěru o vědomosti stěžovatelky o zapojení do kolotočového podvodu přispívá, že řidiči dávali prostřednictvím SMS vědět chybějícím obchodníkům, co je třeba fakturovat. Při čerpání pohonných hmot musí být množství přepočteno na 15°C. Řidič proto musí vždy sdělit vlastníkovvi zboží, jaké množství mu dopravuje, aby mohl zkontrolovat fakturu od dodavatele a zboží dále prodat.

[22] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem ústního odůvodnění rozsudku, že je zřejmý účel postupu, při kterém získává výhodnější postavení na trhu ten, kdo si může uplatnit daňový odpočet. Krajský soud nevzal v úvahu princip neutrality DPH.

[23] Ve správním spisu jsou založeny veškeré důkazy, které stěžovatelka označila a doložila k jednotlivým případům. Jsou to mezinárodní nákladní listy CMR, VIES, dokumenty e-AD, svědecké výpovědi, zahraniční dožadání, daňové doklady podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpis (dále jen „zákon o spotřebních daních“), objednávka přepravy, pojistné podmínky dopravce a další. Všechny tyto důkazy osvědčují, že pohonné hmoty byly v rámci přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve vlastnictví jiného vlastníka, než je stěžovatelka.



[24] Stěžovatelka velmi podrobně odkazuje na rozsudek krajského soudu *JASA*, který řešil skutkově velmi obdobnou věc. Ani v této věci finanční orgány nevzaly v potaz podstatné důkazní prostředky a odmítly posoudit vzájemnou souvislost a podmíněnost režimu DPH a spotřební daně. To však Krajský soud v Praze odmítl a dospěl k závěru opačnému, než krajský soud v projednávané věci. Rozsudek *JASA* byl potvrzen rozsudkem *NSS Jasa*. Soudy mají ve skutkově obdobných případech rozhodovat stejně, tím spíše, když je rozhodnutí potvrzeno Nejvyšším správním soudem.

[25] Stěžovatelka trvá na nesprávné implementaci čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, v němž je uvedeno, že zboží přepravované do jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je osvobozeno od DPH jako intrakomunitární dodávka. Musí být zachována neutralita DPH, která spočívá v povinnosti odvést daň a právu následujícího článku řetězce na její odpočet. Výjimku tvoří přeshraniční komunitární dodávka, která je na straně dodavatele osvobozena, ale stejná dodávka musí být chápána na straně příjemce jako pořízení zboží z jiného členského státu se všemi souvisejícími povinnostmi. Jestliže čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH definuje, která dodávka je v tomto řetězci osvobozena, tak právě a jen tato dodávka musí podléhat pravidlům pořízení zboží v členském státě dodání. Uvedené ustanovení rozlišuje dodání výrobků podléhajících spotřební dani provedené pro osobu povinnou k dani nebo pro právnickou osobu nepovinnou k dani, nicméně pro tu pouze za dále uvedených podmínek. To vyplývá z použití jednotného čísla u zájmena „jejíž“. Aby se vztahovala tam uvedená omezení i na osobu povinnou k dani, muselo by být použito množného čísla, tedy „jejichž“. Podmínky se na stěžovatelku nevztahují, neboť je osobou povinnou k dani. Ustanovení § 64 ZDPH tedy představuje chybnou implementaci uvedeného ustanovení směrnice o DPH.

[26] I pokud by DPH nebylo se spotřební daní provázáno, je třeba k obdobným závěrům dospět i podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Při přepravě v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, na rozdíl od umístění v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemůže dojít k přechodu ekonomického vlastnictví. Vlastník zboží musí při tomto režimu splnit podmínky, které znemožňují volně nakládat se zbožím samotnému vlastníkovu zboží, který musí dodat zboží na místo určení v tuzemsku v předem určeném čase. I kdyby teoreticky došlo z hlediska soukromoprávního k převodu vlastnictví během přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tak ekonomické vlastnictví z hlediska DPH nelze v průběhu této přepravy nabýt, protože se zbožím není volná dispozice. Zboží musí být dodáno do místa určení a teprve v tomto místě, po propuštění do režimu volného oběhu, lze s tímto zbožím nakládat jako s vlastním, je možné ho např. převézt na libovolné místo nebo složit.

[27] Závěry o neprovázanosti spotřební daně a DPH nelze odvozovat pouze z jedné věty rozsudku SDEU ze dne 14. 7. 2005, ve věci C-435/03, *British American Tobacco International Ltd a Newman Shipping & Agency Company* (dále jen „rozsudek *British American Tobacco International*“). Je třeba poukázat na rozsudek SDEU ze dne 11. 7. 2013, ve věci C-273/12, *Harry Winston SARL*. Uvedený rozsudek vznik daňové povinnosti pro spotřební daň a DPH spojuje. Uvedené závěry potvrzují i závěry rozsudku krajského soudu *Jasa*, byť korigované rozsudkem *NSS Jasa*. Korekce se však týkala toho, že pokud bude zboží následně přepravováno v režimu volného oběhu, pak pokud bude stejného vlastníka jako po dobu přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tak

pokračování

k ukončení přepravy nedojde v okamžiku ukončení přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

[28] Podle čl. 20 odst. 2 směrnice Rady č. 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice o spotřebních daních“), je přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně ukončena v okamžiku, kdy příjemce převzal dodávku zboží podléhajícího spotřební dani. Příjemcem je třeba ve smyslu směrnice o spotřebních daních rozumět oprávněného provozovatele daňového skladu nebo registrovaného příjemce s oprávněním přijímat přepravované zboží. Stěžovatelka u kontrolovaných dodávek nebyla, a to ani v jednom případě. Přeprava podléhala mnoha omezením stanoveným zákonem o spotřebních daních a směrnicí o spotřebních daních.

[29] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232, ve věci *PRIMOSSA a.s.*, vyplývá, že oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník je stav, pokud může daná osoba např. rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenu a komu zboží prodá. Během přepravy pohonných hmot na území jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně takovou možnost či oprávnění přepravce nemá. Pouhým naložením pohonných hmot na jeho dopravní prostředek na něj nemůže být převedeno právo s nimi nakládat jako vlastník.

[30] Dispozice se zbožím jsou vymezeny v povolení AAD, resp. e-AD, kterým celní orgán povolil režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Rozhodně tedy dopravce po naložení zboží nemohl se zbožím volně disponovat a musel ho dovézt do určitého času do místa určení. Pokud by tak neučinil, dopustil by se trestného činu krádeže podle § 205 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), a celního deliktu podle § 298 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, přičemž za takové jednání hrozí i odebrání vozidla. Této povinnosti ho nezbavuje ZDPH, jak uvedl krajský soud.

[31] Správce daně musí prokázat, že přeprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně probíhala jinak, než deklaroval celní orgán v dokumentech e-AD, jinak není možné tomuto dodání osvobození nepřiznat. Nejde proto o obchodní transakce spojené pouze s jedinou přepravou. Bez ohledu na počet přeprav ani nelze tvrdit, že posuzované dodávky mezi bezprostředními dodavateli a stěžovatelkou byly spojeny s intrakomunitární přepravou. Těmto dodávkám totiž časově předcházely obchodní transakce, kde probíhala doprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která začínala v jiném členském státě a byla ukončena v České republice. Další navazující doprava pak probíhala po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně po území České republiky.

[32] Podle § 13 odst. 1 ZDPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Na okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník jsou vázána ustanovení o místu plnění. Dle SDEU se při převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník jedná o jakýkoliv převod majetku jednou smluvní stranou, který druhou smluvní stranu opravňuje, aby s ním fakticky nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku, a to i v případě, že nedojde k převodu vlastnictví podle soukromého práva. Pojem dodání zboží tedy nemůže být vykládán jako převod vlastnictví podle soukromého práva

jednotlivých členských států. Důvodem je nutnost zajistit, aby dodání zboží bylo zdaňováno jednotně ve všech členských státech. Zboží je nicméně zpravidla dodáno, tj. právo nakládat se zbožím jako vlastník je převedeno v tom okamžiku, ve kterém kupující nabude vlastnictví ke zboží, pokud se kupní smlouva bude řídit českým právem. Právo nakládat se zbožím je součástí vlastnického práva. Nejčastěji se tak stane převzetím věci (není-li smluvními stranami nebo zákonem stanoveno jinak). Pokud se tento okamžik převodu vlastnického práva a okamžik dodání liší, je na správci daně, aby prokázal odlišný okamžik dodání.

[33] V dané věci nicméně stěžovatelka nemohla se zbožím volně nakládat jako vlastník. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nelze vysvětlovat jako nabytí tzv. ekonomického vlastnictví, stejně tak o něm nevypovídá ani přechod nebezpečí škody na věci. Bez platné smlouvy nelze převést žádné právo, tedy ani právo nakládat se zbožím jako vlastník. Aby plnění bylo předmětem daně, musí existovat právní vztah, na jehož základě existuje přímá vazba mezi tímto plněním a úhradou. Neexistuje-li právní vztah (smlouva), není co zdaňovat, což vyplývá i z rozsudku *British American Tobacco International*. Zahraniční dodavatel pohonných hmot proto nemohl na stěžovatelku převést právo nakládat se zbožím jako vlastník, neboť mezi nimi nebyl uzavřen žádný smluvní vztah, v rámci kterého by k takovému převodu práva mohlo dojít.

[34] Závěrem proto navrhla rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

[35] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný. Upozorňuje, že se stěžovatelka opakovaně odvolává na ústní odůvodnění rozsudku krajského soudu. Je však třeba vycházet ze závěrů písemného vyhotovení rozsudku, které kompletně, bez vytržení z kontextu a bez snahy o stručnost vyjádření, shrnuje jeho posouzení a závěry.

[36] Nyní posuzovaná věc se odlišuje od věci řešené v rozsudku krajského soudu *Jasa*. V nynější věci byla správcem daně vydána výzva, ve které byly zpochybněny stěžovatelkou předložené daňové doklady na základě rozsudků *EMAG* a *Euro Tyre Holding*. Došlo tak k přenosu důkazního břemene na stěžovatelku, která ho neunesla.

[37] Transakce s pohonnými hmotami byly prováděny v řetězci společností, v rámci kterého docházelo k postupnému převodu vlastnického práva. Přeprava zboží může být podle rozsudku *EMAG* přičtena pouze jedné z dodávek v řetězci, kterou je nutno považovat za intrakomunitární plnění. Předcházející transakce jsou klidové dodávky s místem plnění v Rakousku. Stěžovatelka nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Rakousku, jako jediná jej přebírala, disponovala s ním a sama zajišťovala jeho přepravu. S ohledem na to bylo třeba, v souladu s rozsudkem *Euro Tyre Holding*, přičíst přepravu právě dodávce mezi společnostmi Benaft P s.r.o., KFD a stěžovatelkou. Místem dodání bylo místo, kde se zboží nacházelo v době zahájení přepravy, tedy v Rakousku, a nejednalo se o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku.

[38] Směrnice o DPH neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně. Podstatná je otázka dodání nebo dovozu zboží, nikoliv vyměření spotřební daně. Vyměření spotřebních daní není založeno na dodání zboží, které se pojí s právem nakládat se zbožím jako vlastník. To potvrdil i SDEU v rozsudku *British American Tobacco International*. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku *NSS Jasa*, ve



pokračování

kterém uvedl, že argumentace právním režimem pohybu zboží s ohledem na spotřební daně může být ve vztahu k DPH pouze podpůrná.

[39] Výsledek kontrolního zjištění nebyl postaven na dvou navzájem se vylučujících hypotézách. Výsledek byl jasně postaven na závěru, že stěžovatelka nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu a neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH.

[40] Stěžovatelka dále svou kasační stížnost doplnila a reagovala na vyjádření žalovaného. V doplnění v první řadě poukázala na to, že řetězové obchodování s pohonnými hmotami, ale i jinými komoditami je zcela běžné. V mnoha ohledech se blíží obchodování na burze. Stěžovatelka sama nebyla schopna odebrat velký objem pohonných hmot a zahraniční rafinérie by s ní proto smlouvu vůbec neuzavřela. Navíc by musela řešit administrativní záležitosti, jako například smlouvu s oprávněným příjemcem. Stěžovatelce byl v době uzavření obchodu znám pouze její bezprostřední dodavatel, a pokud přepravu zajišťovala, tak i místo nakládky, tedy zároveň i první dodavatel (rafinérie). O dalších článcích řetězce nic nevěděla. Bylo pro ni výhodné zajistit dopravu pro svého dodavatele, neboť tak měla možnost kontroly dodávaného zboží a jistotu, že zboží bylo dopraveno do místa určení, kde bylo často za asistence celní správy propuštěno do volného oběhu. Tím měla pod kontrolou splnění daňových povinností z pohledu spotřební daně. Ohledně toho, že jde o běžný způsob obchodování, odkázala na tiskovou zprávu Unie nezávislých petrolejářů ČR.

[41] Poukázala i na to, že stát věděl, že v průběhu let 2010 a 2011 docházelo k daňovým únikům při obchodování s pohonnými hmotami. Ačkoliv byl podán pozměňovací návrh k projednávané novele ZDPH, který zaváděl ručení oprávněného příjemce, tehdejší ministr financí s návrhem nesouhlasil, a proto nebyl přijat. Teprve o dva roky později byl v podstatě zcela shodný instrument zaveden. Stát tedy selhal v doměřování daní podvodníkům s DPH a zaměřuje se na další články v řetězci, které jsou schopny daň zaplatit. Stěžovatelka platila za dodávky ceny obvyklé, za obvyklých platebních podmínek a bezhotovostně.

[42] Stěžovatelka tedy postupovala tak, jak bylo v dané době obvyklé a nedopouštěla se účelově a úmyslně jakýchkoliv nesprávností. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i SDEU vyplývá, že nemůže být dotčen nárok na odpočet daně tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Musí být také chráněna dobrá víra plátců DPH a nelze na ně klást nepřiměřené požadavky na prověřování obchodních partnerů.

[43] Pokud jde o vztah DPH a spotřební daně, tak vskutku není vznik daňové povinnosti k DPH vázán na spotřební daň, ale režim DPH je vázán na spotřební daň podle čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH. Zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně musí splnit podmínku jeho dodání do konkrétně předem určeného místa. Během přepravy tedy nemůže dojít ke změně ekonomického vlastnictví ve smyslu předpisů o DPH, neboť jsou její podmínky příliš svazující. Ke změně vlastnictví může dojít až po ukončení této přepravy a to po uvolnění zboží do volného oběhu nebo jeho umístění do daňového skladu, kde režim podmíněného osvobození trvá.

[44] Stěžovatelka dále napadla, že s ní nebyla řádně projednána zpráva o daňové

kontrole. Z nálezů Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV.ÚS 121/01, vyplývá, že projednání zprávy o daňové kontrole musí obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i vyjádření daňového subjektu ke zjištěným výsledkům a reakci správce daně na tato vyjádření. Seznámení je tedy podmnožinou projednání, neboť seznámení neobsahuje reakci správce daně. Ačkoliv se nález vyjadřoval k předchozí právní úpravě, shodné termíny jsou uvedeny i v daňovém řádu. Pojem „seznámení“ je použit v § 88 odst. 1 písm. d) a v § 88 odst. 2 daňového řádu. Ohledně výsledku kontrolního zjištění nemá daňový subjekt nárok na vyjádření správce daně, je v pasivní pozici a pouze čeká, zda jej správce doplní nebo ne. V § 88 odst. 4 daňového řádu je uvedeno, že se zpráva o daňové kontrole projedná. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem odborné literatury, na který se odvolával žalovaný, a poukazuje naopak na názor, který dospívá v souladu s textem zákona k závěru, že zásada „jednou a dost“ se uplatní pouze u návrhů na doplnění výsledků kontrolního zjištění, nikoliv na projednání zprávy o daňové kontrole (Kobík, J., Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem, ANAG 2013, 2. aktualizované vydání).

[45] Stěžovatelka se v případě seznámení s výsledkem kontrolního zjištění zajímala pouze o to, proč nebyl výsledek kontrolního zjištění doplněn ve smyslu jejích návrhů. Očekávala, že následně proběhne projednání zprávy o daňové kontrole, ve které bude seznámena s názory správce daně, které jí dodnes zůstávají nejasné. To, že správce daně se stěžovatelkou zprávu o kontrole neprojednal, potvrdil i žalovaný v bodu 34 jeho rozhodnutí. Nemohla tak nastat fikce projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 6 daňového řádu, neboť stěžovatelka odmítla podepsat, že s ní zpráva byla projednána, když tomu tak nebylo. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že neprojednáním zprávy o daňové kontrole správce daně hrubým způsobem zasahuje do práv daňového subjektu a znemožňuje mu jeho procesní obranu. Žalovaný toto pochybení nezhojil. Je zde proto důvod pro zrušení platebních výměrů, protože nebylo možno použít neprojednanou zprávu jako důkazní prostředek pro jejich vydání.

[46] Krajský soud smísl pojmy „výsledek kontrolního zjištění“ a „projednání zprávy o daňové kontrole“ pod pojem „kontrolní zpráva“, který však daňový řád nezná. Ačkoliv krajský soud dospěl k závěru, že na jednání 6. 3. 2014 došlo k projednání zprávy o daňové kontrole, nebylo tomu tak, neboť došlo k seznámení stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění. Zde měla však pouze pasivní postavení a k projednání zprávy o daňové kontrole, při kterém by měla větší práva, nedošlo.

[47] V dalším doplnění kasační stížnosti poukázala stěžovatelka na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 – 70, ve věci *Českomoravská olejářská komanditní společnost* (dále jen „rozsudek *Českomoravská olejářská II*“). V něm byla posuzována skutkově shodná situace a stejně jako v jejím případě žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, když nevyvrátil důkazy, které stěžovatelka předložila.

[48] Rozsudek *Českomoravská olejářská II*, stejně jako rozsudek *NSS Jasa*, se věnoval provázanosti spotřební daně a DPH. Touto otázkou se zabývá i odborná literatura, která dospívá k závěru, že daňová povinnost a povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň nejsou totožné. Ačkoliv v řízení skončeném rozsudkem *Českomoravská olejářská II* žalobce argumentoval č. l. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, Nejvyšší správní soud se s touto argumentací nvyvořoval a vycházel z čl. 138 odst. 1. Citované rozsudky správně dovozují, že žádné ustanovení této směrnice o DPH neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daň, ale to není předmětem sporu. V daném případě se nejedná o vznik daňové

pokračování

povinnosti, ale o určení, že zboží přepravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně musí být při jeho dodání osvobozeno od DPH.

### III. Řízení o předběžné otázce a vyjádření účastníků v návaznosti na rozsudek SDEU

[49] Nejvyšší správní soud dospěl v řízení k závěru, že v dané věci je třeba položit v souladu s čl. 267 třetím pododstavcem Smlouvy o fungování Evropské unie SDEU předběžné otázky související s projednávanou věcí. Přerušil proto řízení a obrátil se na SDEU.

[50] Na položené otázky odpověděl SDEU rozsudkem ze dne 19. 12. 2018, ve věci C-414/17, *AREX CZ* (dále jen „rozsudek SDEU *AREX CZ*“), a to následovně:

„1) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na pořízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků, uskutečněná osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně z přidané hodnoty podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.

2) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících plnění, která vedla jen k jedné přepravě výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být pořízení uskutečněné subjektem povinným zaplatit spotřební daň v členském státě určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství podléhající dani z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení, jestliže tato přeprava nemůže být tomuto pořízení přičtena.

3) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala týchž výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení.“

[51] V bodě 78 tohoto rozsudku bylo dále uvedeno: „V projednávané věci ze skutečností ve spise, jež má k dispozici Soudní dvůr, vyplývá, že společnost *Arex* poté, co pořídila pohonné hmoty dotčené ve věci v původním řízení od svých českých smluvních partnerů, získala tyto pohonné hmoty do držení, když je v Rakousku naložila do svých cisteren před tím, než je vlastními dopravními prostředky přepravila z Rakouska do České republiky. Z těchto skutečností mimoto vyplývá, že k převodu vlastnictví k tomuto zboží ve smyslu českého soukromého práva na společnost *Arex* podle všeho došlo touto nakládkou. S výhradou ověření předkládajícím soudem tedy z těchto skutečností podle všeho vyplývá, že k jediné přepravě uvnitř Společenství došlo po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na společnost *Arex*, takže jako pořízení uvnitř Společenství musí být kvalifikována pořízení posledně uvedenou společností.“

[52] Ohledně dalších podrobností odkazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek SDEU *AREX CZ*. Po jeho obdržení rozhodl soud o pokračování v řízení.

[53] Žalovaný se v návaznosti na rozsudek SDEU *AREX CZ* vyjádřil tak, že v českém daňovém právu platí zásada autoaplikace. Ta zahrnuje i odpovědnost daňových subjektů za správný výklad daňových předpisů. Součástí této zásady je i povinnost každého subjektu zvážit, zda jím poskytnutá či přijatá transakce DPH podléhá nebo nikoliv. Tato zásada se pak promítá do povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní, čemuž odpovídá textace § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu. Daňové řízení není ovládáno vyšetřovací zásadou. Byla to právě stěžovatelka, která ve svých daňových přiznáních tvrdila, že má nárok na odpočet daně. Podmínkou nároku na odpočet daně vyplývající z § 72 odst. 1 ZDPH je přijetí zdanitelného plnění. Tím je ve smyslu § 2 ZDPH mj. dodání zboží za úplatu s místem plnění v tuzemsku. Jde tedy o základní hmotněprávní podmínku pro vznik nároku na odpočet daně.

[54] Stěžovatelka však předložila pouze faktury vystavené jejími dodavateli. To je pouze formální podmínka uplatnění nároku na odpočet daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103, musí být zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo k němu tak, jak je v dokladech deklarováno, či jsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat. Správci daně postačí předestřít důvodné pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu. To správce daně učinil výzvou ze dne 8. 4. 2013, ve které stěžovatelku vyzval, aby prokázala, že zdanitelná plnění přijala tak, jak je na dokladech uvedeno. V ní konstatoval, že obchodní transakce probíhaly již na území Rakouska, přičemž jim byla přítomna pouze stěžovatelka. Jednoznačně tedy existovaly důvodné pochybnosti o naplnění jedné z podmínek nároku na odpočet DPH.

[55] Stěžejní argumentace stěžovatelky spočívala v tom, že dodání zboží mělo být posouzeno odlišně od obecných pravidel s ohledem na to, že se jednalo o dodávku probíhající v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Této argumentaci však SDEU v rozsudku *AREX CZ* nepřisvědčil. Jednoznačně uvedl, že režim podmíněného osvobození od spotřební daně nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení zboží musí být přičtena přeprava, a to jak ohledně výjimky týkající se zboží podléhajícího spotřební dani, tak i ohledně obecného pravidla týkajícího se přiřazení přepravy. Odmítl i myšlenku, že by bylo možné jednu intrakomunitární přepravu rozdělit pro účely DPH na dílčí přepravy.

[56] Pokud proto stěžovatelka navrhovala důkazy k tomu, aby bylo zjištěno, zda byly pohonné hmoty do tuzemska přepraveny v režimu podmíněného osvobození od DPH, potvrzuje se, že bylo nadbytečné, aby byly prováděny. Pro převod práva nakládat s věcí jako vlastník je podstatná zejména vůle smluvních stran. Stěžovatelka však nijak nedoložila, že by na ni toto právo přešlo až v tuzemsku, protože by po dobu přepravy byla pouhým přepravcem. Naopak uváděla, že přepravu prováděla vždy pouze pro vlastní potřebu a nesla veškeré náklady s přepravou spojené. Žádný z ostatních článků řetězce v průběhu přepravy se zbožím nenakládal jako vlastník a v souladu s § 412 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), došlo u stěžovatelky k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník nakládkou pohonných hmot. Za přepravní služby nevystavila žádné doklady. Jak žalovaný uvedl na str. 18 a 19 svého rozhodnutí, podpůrným argumentem je i nabytí podle českého soukromého práva. To bylo potvrzeno i v bodu 78 rozsudku SDEU *AREX CZ*.

pokračování

[57] Podle bodu 34 rozsudku SDEU ze dne 21. 2. 2018, ve věci C-628/16, *Kreuzmayr* (dále jen „rozsudek SDEU *Kreuzmayr*“), je v souvislosti s komplexním vyhodnocením skutečností třeba vycházet i ze záměrů stěžovatelky v okamžiku pořízení zboží, jsou-li podpořeny objektivními skutečnostmi. Ze zjištěných skutečností je zřejmé, že stěžovatelka zboží přebírala k přepravě s prokazatelným záměrem jej nakoupit a přepravu okamžitě realizovat.

[58] Stěžovatelkou zastávaný výklad, že po dobu přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od DPH nemohla nabýt právo nakládat s věcí jako vlastník, je nesprávný. I vlastník může být omezen ve svém právu nakládat s věcí. Stěžovatelčin závěr je absurdní, neboť by vedl k tomu, že v době přepravy zboží vlastníka vůbec nemělo, neboť nikdo neměl právo s ním nakládat bez omezení.

[59] S těmito závěry ohledně skutkového stavu v nyní projednávané věci se ztotožnil SDEU i v bodu 78 rozsudku *AREX CZ*.

[60] Stěžovatelka se k rozsudku SDEU *AREX CZ* vyjádřila tak, že z něj vyplývá, že pro posouzení povinnosti odvést z pohonných hmot DPH je rozhodující zjištění, ke kterému okamžiku na ni bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Toto posouzení SDEU ponechal na Nejvyšším správním soudu.

[61] Poukázala na zavádějící tiskovou zprávu žalovaného, který daný rozsudek SDEU prezentuje jako potvrzení svého postupu. Tak tomu však není, protože SDEU výslovně ponechal posouzení, zda byly splněny podmínky pro pořízení uvnitř EU, tedy zejména okamžik převodu vlastnického práva, na vnitrostátním soudu. S tím se shodují i veřejně prezentované názory odborné veřejnosti. Stěžovatelka trvá na tom, že při přepravě pohonných hmot byla pouhým dopravcem. Proto nesouhlasí s bodem 78 rozsudku SDEU *AREX CZ*. Není jí jasné, z čeho SDEU dovedl, že by z obsahu spisu mělo vyplývat, že měla nabýt vlastnictví přímo od rakouského prodejce pohonných hmot. Ze smlouvy mezi společnostmi KFD a stěžovatelkou vyplývá jasná vůle nabýt zboží až v tuzemsku. Z daňového dokladu podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních vyplývá, že v době propuštění do volného oběhu byla stěžovatelka ještě v pozici dopravce a příjemcem byla společnost TMTRUCK s. r. o., což vyplývá i z příloženého CMR. Závěry SDEU tak lze považovat pouze za potvrzení dřívějšího názoru Nejvyššího správního soudu v rozsudku *Českomoravská olejářská II*. Skutkové okolnosti v nyní projednávané věci jsou shodné jako v rozsudcích kasačního soudu *NSS Jasa; Českomoravská olejářská I; Českomoravská olejářská II*; ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 – 45, ve věci *JASA trans s. r. o.* (dále jen „rozsudek *Jasa II*“); a ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132. Není proto důvod se od závěrů tam uvedených odchylovat.

[62] Stěžovatelka dále upozornila na to, že v mezidobí položil předběžnou otázku SDEU týkající se shodného modelu posuzování obchodování s pohonnými hmotami také Krajský soud v Praze, přičemž řízení o předběžné otázce je u SDEU vedeno jako věc C-401/18, *Herst*. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud vyčkal odpovědi SDEU na položené otázky.

[63] Stanovení místa zdanitelného plnění je otázkou právní, ohledně které stěžovatelku

důkazní břemeno netíží. Předložila dostatek důkazů, kterými prokázala, že s pohonnými hmotami mohla disponovat jako vlastníka až na území ČR, ale všechny důkazy nebyly žalovaným provedeny.

[64] Pokud žalovaný poukazuje na údajnou absurdnost jejího výkladu (viz bod [58] tohoto rozsudku), jde naopak o absurdní konstrukci žalovaného. Zboží samozřejmě vlastníka mělo, ale nebyla jím stěžovatelka. Žalovaný okamžik převodu vlastnictví odvíjel pouze od nakládky zboží, čímž zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Jak vyplývá z bodu 58 rozsudku *Českomoravská olejářská II*, pokud byla určitá osoba pouze dopravcem, pak nemohla s pohonnými hmotami nakládat jako vlastníka, ale pouze jako držitel. Ekonomické vlastnictví lze převést výlučně na základě konkrétního právního jednání. Žalovaný ani krajský soud neuvedli, co tímto jednáním bylo. Stěžovatelka byla v právním vztahu pouze se svým bezprostředním dodavatelem, jehož zahraniční smluvní partnery nezná.

[65] Žalovaný dále reagoval vyjádřením, ve kterém uvedl, že hlavní argumentací v odvolání, žalobě i kasační stížnosti bylo, že režim spotřební daně a DPH je vzájemně provázaný, ačkoliv se stěžovatelka nyní snaží tuto argumentaci bagatelizovat. Není důvod vyčkávat na rozhodnutí SDEU ve věci C-401/18, *Herst*. Veškeré podstatné otázky byly vyřešeny v rozsudku SDEU *AREX CZ*. Otázky nad rámec rozsudku SDEU *AREX CZ* se týkají přiřazení přepravy jedné z transakcí. Touto otázkou se SDEU již opakovaně zabýval v jiných rozsudcích a její řešení bylo potvrzeno i v rozsudku SDEU *AREX CZ*. Pokud stěžovatelka navíc namítá, že žalovaný nedostatečně zjistil stav věci, pak nemá smysl na výsledek řízení ve věci C-401/18, *Herst*, vyčkávat, neboť další otázky mohou být zodpovězeny jen na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu.

[66] Tvrzení, že stěžovatelku netíží důkazní břemeno ohledně právní otázky místa zdanitelného plnění, je značně zavádějící. Byla to právě ona, která v daňových přiznáních deklarovala přijetí plnění s nárokem na odpočet DPH, neboť proběhlo dodání zboží mezi tuzemskými plátcí daně a stěžovatelkou. Ani přes výzvu správce daně stěžovatelka nedoložila žádné důkazní prostředky, které by její tvrzení osvědčovaly. Převzetím zboží i dle českého soukromého práva nabyla vlastnictví ke zboží, což potvrdil i rozsudek SDEU *AREX CZ*. Souběh nabytí práva nakládat jako vlastníka ve smyslu DPH a nabytí vlastnického práva jako kupující není neznámým konceptem ani v odborné literatuře (Kryl, S. Podmínky INCOTERMS a DPH. Daňový expert č. 6/2010. Wolters Kluwer, 2010. Kryl, S. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastníka. Daňový expert č. 3/2011. Wolters Kluwer, 2011).

[67] To, že by byla stěžovatelka v době přepravy pouhým držitelem zboží, nevyplývá ze zjištěného skutkového stavu. Jedná se o tvrzení nové, se kterým přichází až v řízení o kasační stížnosti. Toto tvrzení nijak nedoložila ani nedokládá. Závěry, proč tomu tak nebylo, byly uvedeny již v předchozím vyjádření (shrnuté v bodě [56] tohoto rozsudku, pozn. NSS). Pokud by navíc stěžovatelka skutečně byla pouhým *detentorem*, přecházelo by na ni i tak nebezpečí škody na věci, jeví se proto jako nepravděpodobné, že by neměla uzavřenou smlouvu o pojištění zboží, ani by neuzavřela žádnou přepravní smlouvu, kterými by svá rizika vyplývající z detence zboží ošetřila.

[68] Žalovaný ani krajský soud neměli povinnost uvádět, na základě čeho bylo převedeno ekonomické vlastnictví. Důkazní břemeno o tom, že zdanitelná plnění proběhla



pokračování

tak, jak je uvedeno na daňových dokladech tíží stěžovatelku. Žalovaná nikdy nezpochybovala, že by stěžovatelka přijala pohonné hmoty od někoho jiného, než od deklarovaného dodavatele, pouze uváděla, že právo nakládat se zbožím na ni přešlo již v jiném členském státě.

[69] Stěžovatelka reagovala dalším vyjádřením, ve kterém uvedla, že nenamítala pouze podmíněnost režimu DPH a spotřební daně, ale vznášela i mnoho dalších významných námitek. Pokud by SDEU potvrdil její argumentaci, pouze by došlo ke zjednodušení posouzení typově obdobných situací. I pokud by v nyní posuzované věci nebyl řádně zjištěn skutkový stav, odpovědi SDEU ve věci C-401/18, *Herst*, by mohly zásadně ovlivnit i tento spor. Pokud jde o určení místa zdanitelného plnění, pak je třeba odlišovat povinnost prokazovat tvrzené skutečnosti, kde tížilo důkazní břemeno stěžovatelku, a určení místa zdanitelného plnění, na základě těchto důkazů, což je nepochybně otázka právní. Stěžovatelka své důkazní břemeno unesla. Důkazy však byly žalovaným odmítnuty. Poukázala opětovně na konkrétní ustanovení jí uzavřené smlouvy s KFD, ze kterých vyplývá, že po dobu přepravy nesl odpovědnost za zboží prodávající, nikoliv stěžovatelka. Zejména touto smlouvou prokázala, že vlastnictví nabyla až na území ČR. V původním řízení předložila jak tuto smlouvu, tak pojistnou smlouvu ohledně přepravovaného zboží. Nicméně vzhledem k tomu, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje úplný seznam předložených důkazů, ani to, jak byly ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu vyhodnoceny, nelze zjistit, proč správce daně, potažmo žalovaný, tyto smlouvy nevzal při svém rozhodování v úvahu. To potvrzuje oprávněnost námitek stěžovatelky, týkající se neprojednání zprávy o daňové kontrole. Pokud by byla projednána řádně, musel by se žalovaný vypořádat i s těmito důkazy. Pro rychlejší orientaci stěžovatelka tyto důkazy přiložila.

[70] Žalovaný reagoval tak, že tvrzení o předložení smlouvy s KFD a pojistné smlouvy v předchozím řízení nejsou pravdivá. Nahlížením do spisu u Nejvyššího správního soudu žalovaný ověřil, že tyto smlouvy v řízení předloženy nebyly a jsou předkládány až v řízení o kasační stížnosti. Je to navíc i v rozporu s předchozími tvrzeními stěžovatele. V nich výslovně uvedl, že kupní smlouvy byly uzavírány pouze v ústní podobě. Jednatel společnosti KFD sice připustil uzavření rámcové smlouvy, ale tato předložena nebyla, což žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně uvedl. Předložení v této fázi řízení navíc vzbuzuje silné pochybnosti o pravosti těchto dokumentů. Jde však zejména o předkládání nepřipustných skutkových novot v řízení před Nejvyšším správním soudem, které je v rozporu s § 109 odst. 5 s. ř. s.

[71] Stěžovatelka v návaznosti na to uvedla, že pokud spis vede žalovaný a dokumenty se v něm nenacházejí za situace, kdy zpráva o daňové kontrole nebyla se stěžovatelkou řádně projednána, pak neměla možnost toto při projednání zprávy o daňové kontrole namítat. Ve spisu se nenachází řada dalších stěžovatelkou předložených důkazů, což namítala jak v původním řízení, tak v řízení před krajským soudem. Nadto v původním řízení nebylo zřejmé, z jakého důvodu žalovaný hodlá daň stěžovatelce doměřit. Nikdy nezpochyboval vlastnictví z hlediska soukromoprávního v daný okamžik, natož aby ho zpochyboval v průběhu původního řízení či v řízení před krajským soudem. Uváděl, že pro účely DPH je podstatné ekonomické vlastnictví, které je odlišné. Vzhledem k tomu, že ke změně právního názoru, podle něhož je soukromoprávní vlastnictví v dané věci rozhodné, došlo až v rozsudku SDEU *AREX CZ*, stěžovatelka z důvodů právní jistoty

opětovně přiložila pojistnou smlouvu a rámcovou kupní smlouvu, aby doložila, že žalovaný, ani krajský soud, nezjistili úplně skutkový stav. Důrazně odmítá nařčení, že by doložené listiny nebyly pravé. Dokument byl do pdf formátu naskenován 25. 4. 2013, tedy v průběhu daňové kontroly. Uvedené stěžovatelka dokládá snímkem obrazovky počítače, z něž je zřejmé, že uvedený soubor byl naposledy změněn právě tohoto dne. Nemohl tedy být vytvořen dodatečně. Nejedná se o nepřípustnou novotu. Žalovaný v průběhu celého řízení vlastnictví z hlediska soukromoprávního nezpochybňoval, protože tuto otázku nepovažoval za podstatnou, a činí tak až nyní na základě rozsudku SDEU vydaného v této věci.

#### IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[72] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[73] K argumentaci stěžovatelky týkajícího se ústního odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud uvádí.

[74] Dle § 157 odst. 2, věty poslední, zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 64 s. ř. s., platí, že odůvodnění uvedené v písemném vyhotovení rozsudku musí být v souladu s vyhlášeným odůvodněním. Jak nicméně Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 27. 2. 2013, č. j. 7 As 125/2012 - 41, *„pro seznámení se s důvody, které soud vedly k vydání rozhodnutí, je rozhodující odůvodnění rozhodnutí obsažené v jeho písemném vyhotovení. Je jisté žádoucí, aby již při vyhlášení rozhodnutí soud uvedl podstatné argumenty, o něž opírá svůj právní názor. Nezbytným účelem ústního odůvodnění při vyhlášení rozsudku však není, aby soud uvedené argumenty ve všech detailech sděloval účastníkům. Zásadně nemá docházet k tomu, aby se obsah písemného vyhotovení rozhodnutí a obsah jeho ústního odůvodnění při vyhlášení dostávaly do obsahového rozporu. Jisté difference mezi obsahem ústního a písemného odůvodnění jsou v rozhodovací praxi přirozené.“* Z citovaného odůvodnění rozsudku tedy plyne, že pro kasační přezkum je rozhodující písemné vyhotovení rozsudku krajského soudu. Důvody, které krajský soud uvede při ústním vyhlášení rozsudku se, samy o sobě, nepřezkoumávají, nerozvede-li je krajský soud blíže v písemném vyhotovení rozsudku. Samozřejmě nesmí nastat situace, že by se písemné vyhotovení rozsudku natolik odlišovalo od ústního, že by účastníkům mohly oprávněně vznikat pochyby, jak bylo o námitce vlastně rozhodnuto či jaké byly základní důvody posouzení námítky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2017, č. j. 9 As 33/2017 - 16).

[75] V nyní posuzované věci stěžovatelkou většina citovaných částí ústního odůvodnění rozsudku nenašla odraz v jeho písemném vyhotovení. Nešlo zároveň ani o situaci, že by se ústní odůvodnění zásadním způsobem lišilo od písemného. Citované důvody byly řečeny jednou či dvěma větami a stěžovatelka je účelově vytrhává z kontextu. To je třeba vztáhnout k námitkám, že stěžovatelka obchodovala s *missing traders*, k zasílání SMS ze strany řidičů nebo ke zmínce o výhodě spočívající v neodvedení DPH. Uvedené myšlenky

pokračování

byly krajským soudem zjevně vysloveny nad rámec rozhodovacích důvodů a reagovaly na námitky stěžovatelky směřující proti závěru o jejím zapojení do kolotočového podvodu. Nicméně jak v ústním, tak písemném vyhotovení rozsudku, bylo jasně konstatováno, že k doměření DPH nedošlo z tohoto důvodu, ale v důsledku vyhodnocení posuzovaných transakcí jako intrakomunitárních plnění s počátkem přepravy v Rakousku a jejím skončením v České republice. Nejvyšší správní soud se proto uvedenými námitkami nezabýval. Námitka týkající se nerespektování judikatury Nejvyššího správního soudu podporuje namítané chybné právní posouzení otázky, které z dodání bylo intrakomunitárním, a kasační soud ji proto bere v potaz.

[76] Tvrzení stěžovatelky poukazující na rámcovou smlouvu s KFD a pojistnou smlouvu k přepravě je třeba považovat, jak ostatně poukazuje i žalovaný, za nepřipustně uplatněné nové skutečnosti, ke kterým Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 5 s. ř. s. není oprávněn přihlížet. Pokud stěžovatelka tvrdí, že tyto dokumenty předložila již v řízení před správcem daně a ten je nedůvodně nezahrnul do zprávy o daňové kontrole, pak toto mohla namítat již v řízení před krajským soudem. To však relevantně neučinila. Jednak se její žalobní námitky týkající se daňové kontrole upínaly k jejímu tvrzenému vadnému projednání. Tato námitka je však, jak je uvedeno dále v části IV.1 tohoto rozsudku, nedůvodná. Dále ve zcela obecné rovině poukázala v bodě IV. žaloby na to, že na žalovaného přešlo v mnoha případech důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu a že žalovaný důkazy, které stěžovatelce svědčí, buď neosvědčil, nebo je do daňového spisu nezařadil, ačkoliv je má k dispozici, jako například dokumenty e-AD, hlášení oprávněného příjemce, doklady vystavované oprávněným příjemcem, daňová přiznání dodavatelů žalobce, údaje zjistitelné ze systému VIES, nebo se je ani nepokusil získat. Námitka tedy směřovala obecně na otázku nesení důkazního břemene a dále na to, že žalovaný určitými možnými důkazními prostředky disponoval. Z žalobní námitky však nelze rozhodně seznat, že by se mělo jednat o důkazní prostředky, které předkládala stěžovatelka. S ohledem na povahu těchto tvrzených opomenutých důkazů mělo jít zjevně o důkazy, které měl zajistit přímo žalovaný od celních orgánů nebo svými prostředky. Rozhodně však nelze z žaloby seznat, že by stěžovatelka namítala předložení konkrétních dokumentů, které by žalovaný opomněl ve zprávě o daňové kontrole jakkoliv zmínit. Nejvyšší správní soud se tak nemůže vyjadřovat k jejich relevantnosti nebo k jejich pravosti.

[77] Soud nepovažuje za jakkoliv potřebné vyjadřovat se k tiskové zprávě žalované, vydané po vydání rozsudku SDEU *AREX*, na kterou poukazovala stěžovatelka. Tisková zpráva nemá žádný vliv na rozhodování soudu ve věci.

#### *IV.1 Projednání zprávy o daňové kontrole*

[78] Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na námitky směřující do řádného ukončení daňové kontroly. Pokud by totiž byly tyto námitky důvodné, mohlo by být řízení před správními orgány stiženo vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, což by byl důvod pro jeho zrušení, aniž by bylo na místě přezkoumávat důvodnost jakýchkoliv dalších námitek.

[79] NSS zjistil ze správního spisu následující skutečnosti. Dne 15. 10. 2013 proběhlo u správce daně jednání, při kterém bylo stěžovatelce předloženo kontrolní zjištění

k vyjádření s odkazem na § 88 odst. 2 daňového řádu. Kontrolní zjištění odpovídalo obsahově pozdější zprávě o daňové kontrole od strany 2 po polovinu strany 34. Při tomto jednání stěžovatelka požádala o lhůtu v délce 21 dnů k vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Žádosti bylo tentýž den správcem daně vyhověno s odkazem na § 88 odst. 3 daňového řádu.

[80] Dne 6. 11. 2013 správce daně obdržel návrh na doplnění výsledku kontrolního zjištění. V něm stěžovatelka uvedla, že jí není jasné, z jakého znění daňového řádu správce daně vycházel a zda se nachází ve fázi projednání zprávy o daňové kontrole nebo teprve ve fázi seznámení s výsledky kontrolního zjištění. Jen po vyjasnění těchto nejasností může navrhnout další postup.

[81] Správce daně v mezidobí obdržel sdělení rakouské daňové správy v rámci žádosti o mezinárodní výměnu informací. Následně u něj proběhlo 5. 12. 2013 další jednání, při němž předložil stěžovatelce aktualizovaná kontrolní zjištění. Ta byla doplněna o výsledky mezinárodní výměny informací se závěrem, že nemají vliv na již dříve učiněné závěry správce daně. Správce daně taktéž reagoval na vznesené pochybnosti tak, že § 88 odst. 2 daňového řádu byl novelizován pouze za účelem zpřesnění a je zřejmé, že stěžovatelka je seznamována s výsledky kontrolního zjištění. Toto doplnění odpovídá druhé polovině strany 34 až polovině strany 36 zprávy o daňové kontrole.

[82] Stěžovatelka při jednání požádala o lhůtu 30 dnů k podání vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Správce daně poskytl lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění v délce 10 dnů. Stěžovatelce totiž již byla lhůta poskytnuta a nová zjištění jsou pro závěr daňové kontroly irelevantní a málo obsáhlá.

[83] Stěžovatelka 15. 12. 2014 navrhla doplnit dokazování informací o daňových kontrolách u jejích přímých dodavatelů pohonných hmot. Dále se 23. 12. 2013 podrobně vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění a navrhla jeho doplnění. Poukazovala na vnitřní rozpornost kontrolního zjištění a jeho další vady či nedostatky. Navrhla, aby po doplnění byla znovu s výsledkem kontrolního zjištění seznámena a byla jí poskytnuta možnost vyjádření a návrhu na doplnění.

[84] Dne 5. 2. 2013 byla kontaktována správcem daně za účelem stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně dále přípisem ze dne 28. 2. 2014 zaslal stěžovatelce stanovisko k vyjádřením ze dnů 15. 12. a 23. 12., ve kterém podrobně reagoval na veškeré vznesené námítky.

[85] Dne 6. 3. 2014 proběhlo u správce daně projednání zprávy o daňové kontrole, které trvalo od 9:10 hod do 16:00 hod. V průběhu jednání správce daně odpovídal na námítky stěžovatelky, která s jeho odpověďmi často nesouhlasila. Primárně byla projednávána vyjádření stěžovatelky ze dnů 15. 12. a 23. 12. a stanovisko správce daně k nim, tak jak jí bylo sděleno již přípisem ze dne 28. 2. 2014, přičemž stěžovatelka na tyto závěry dále reagovala a správce daně jí odpovídal. Závěrem správce daně konstatoval, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a proto bude uveden v nezměněné podobě do zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka se vyjádřila, že je výsledek kontrolního zjištění nadále nesprávný a neúplný a jednání proto nelze považovat za řádné projednání zprávy o daňové kontrole. Odmítla proto zprávu o daňové kontrole podepsat a převzít ji.

pokračování

[86] Námitky stěžovatelky považuje soud za ryze účelové. Nesouhlas daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění neopravňuje daňový subjekt k omítnutí zprávu o kontrole podepsat a převzít.

[87] Této problematice se NSS podrobně věnoval v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, ve věci *MAKIMA s.r.o.*, č. 3720/2018 Sb. NSS, který je zástupci stěžovatelky znám, neboť v dané věci také obdobné námitky vznášel. V tomto rozsudku dospěl soud k závěru, že projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 4 daňového řádu je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit. Nejvyšší správní soud na těchto závěrech setrvává a bude z nich dále vycházet. Pokud jde o podrobné odůvodnění, včetně vypořádání se s nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 121/01, lze odkázat na uvedený rozsudek.

[88] Námitky stěžovatelky směřovaly do nesprávnosti výsledků kontrolního zjištění a údajně nedostatečného vysvětlení sporných otázek. Takové námitky však nejsou důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Jde již o spor týkající se věcného posouzení. Věcný nesouhlas daňového subjektu se závěrem správce daně nemá za následek nepoužitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Nepřesvědčí-li argumentace daňového subjektu správce daně v průběhu daňové kontroly, může být následně uplatněna v odvolacím řízení, případně v řízení soudním.

[89] Stěžovatelce nebylo jakkoliv bráněno v uplatňování těch procesních práv, k jejichž zajištění uvedená úprava slouží. Byla jí dána možnost, aby se po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění k němu vyjadřovala a navrhovala důkazy. Uvedeného práva ostatně využila. Měla tedy možnost hájit v rámci daňové kontroly svá práva. Není pravdou, že by byla zmatena postupem správce a bylo by jí tak znemožněno se účinně bránit. Nic jí nebránilo se vyjadřovat a navrhopvat případně důkazy i v navazujícím daňovém řízení. Skutečnost, že se svojí argumentací po věcné stránce neuspěla, nemá sama o sobě za následek porušení jejích práv či jinou vadu řízení. Navíc lze poznamenat, že i pokud dojde k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemají zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39).

[90] Názor stěžovatelky, že by měla právo na opakované projednání zprávy o daňové kontrole, v jejím případě neplyne ani z odborné literatury, na kterou odkazuje. Jí odkazovaný komentář pouze uvádí názor, že pokud by správce daně provedl na základě projednání zprávy o daňové kontrole další důkazy, musel by o ně zprávu o daňové kontrole doplnit a znovu ji předložit daňovému subjektu k vyjádření. Bez ohledu na to, zda se jedná o názor správný, zjevně dopadá na jinou situaci, než ve které byla stěžovatelka,

neboť k žádnému doplňování důkazů ze strany správce daně v projednávané věci nedošlo.

[91] Námitky stěžovatelky, že se snad domnívala, že jde o opakované seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, nejsou případné. Jak bylo uvedeno shora, správce daně stěžovatelce předem jasně oznámil, že s ní chce projednat zprávu o daňové kontrole. Taktéž z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole je zcela jednoznačné, že správce daně seznámil stěžovatelkou s tím, že je projednávána zpráva o daňové kontrole, bez ohledu na to, že se stěžovatelka snažila tvrdit, že jde o seznámení s výsledky kontrolního zjištění. Nejvyššímu správnímu soudu není ani příliš zřejmé, co by mělo být se stěžovatelkou při opakovaném projednání zprávy o daňové kontrole projednáváno. Jak bylo uvedeno v bodě [87], smyslem projednání zprávy o daňové kontrole je primárně seznámení se s konečným stanoviskem správce daně. To se v nyní posuzované věci stalo, neboť správce daně stěžovatelce svůj náhled na sporné otázky vysvětloval, bez ohledu na názor stěžovatelky, že vysvětlení je chybné či nedostatečné.

[92] Je pravda, že žalovaný v bodu 34 svého rozhodnutí uvedl, že se stěžovatelkou nebylo nutné projednat zprávu o daňové kontrole. I s ohledem na důvody uváděné stěžovatelkou při nepřevzetí zprávy o daňové kontrole a související vyjádření správce daně je však zcela zřejmé, že tím měl žalovaný na mysli to, že stěžovatelce byl již dříve sdělen výsledek kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole jej obsahuje v nezměněné podobě a stěžovatelka neuváděla nic dalšího, co by jí bylo ve zprávě nejasné či s čím by nesouhlasila nad rámec toho, k čemu již správce daně svůj názor vysvětlil. Sdělení stanoviska správce daně v této situaci znamenalo projednání zprávy o daňové kontrole.

[93] Pokud jde o použitou terminologii krajským soudem, pak je-li soudem na místo zákonného pojmu „zpráva o daňové kontrole“ použit pojmy „kontrolní zpráva“ či „zpráva o kontrole“, nevzbuzuje použité označení žádné pochybnosti o tom, že jde o zprávu o daňové kontrole. Z použitého označení nelze automaticky dovozovat, že by soud směřoval seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole, V projednávané věci soud uvedené postupy používá ve zcela správném kontextu. Navíc nelze samozřejmě odhlédnout od toho, že stěžejní součástí zprávy o daňové kontrole je právě výsledek kontrolního zjištění, neboť kromě něj zpráva obsahuje již pouze identifikační údaje a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy uvedené v § 88 odst. 1 daňového řádu. V rámci projednání zprávy o daňové kontrole se tedy samozřejmě projednává (ve smyslu uvedeném v bodě [87]) zejména výsledek kontrolního zjištění. Takové námitky nepatří do řízení před Nejvyšším správním soudem.

[94] Lze tedy shrnout, že stěžovatelka nebyla v průběhu daňové kontroly nijak krácena na svých procesních právech, byla s ní řádně projednána zpráva o daňové kontrole, a proto neměla řádný důvod pro odepření jejího podpisu. Nastaly tak důsledky stanovené v § 88 odst. 6 daňového řádu, zejména byla řádně ukončena daňová kontrola a zpráva o daňové kontrole se stala důkazním prostředkem.

#### *IV.2 Postavení výsledku kontroly na dvou vzájemně se vylučujících hypotézách, důkazní břemeno a nevypořádání se se splněním ohlašovacích povinností*

[95] Stěžovatelka bez bližšího rozvedení uvádí, že výsledek kontrolního zjištění byl postaven na dvou navzájem se vylučujících hypotézách a v obou případech stíhalo žalovaného důkazní břemeno. Krajský soud se podrobně na str. 11 až 12 svého rozsudku



pokračování

zabýval tím, že k doměření daně došlo z důvodu nepřiznání daně při pořízení zboží z jiného členského státu a nikoliv z důvodu zapojení do kolotočového podvodu (viz bod [7] tohoto rozsudku). Pokud jde o přechod důkazního břemene, tak k tomu se vyjadřoval jednak v rámci zmíněného vypořádání důvodu doměření daně a dále na str. 9; jeho argumentace je shrnuta v bodě [4] tohoto rozsudku. Stěžovatelka kromě prostého zopakování, že důkazní břemeno tížilo správce daně a že výsledek kontrolního zjištění byl založen na dvou protichůdných hypotézách, které se navzájem vylučují, nijak neuvedla, proč jsou závěry krajského soudu ohledně těchto žalobních námitek chybné.

[96] Stěžovatelka dále doslovně přebírá svou žalobní námitku týkající se nevypořádání jejích odvolacích námitek ohledně nesplnění povinnosti žalovaného podle nařízení Rady č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty a upozornění rejstříkovému soudu na neshodu mezi skutečným a zapsaným stavem v obchodním rejstříku. Krajský soud na str. 8 svého rozsudku odkázal na příslušné pasáže odůvodnění rozhodnutí žalovaného, kde se s těmito odvolacími námitkami vypořádal.

[97] Podle § 106 odst. 1 s. ř. s. platí, že kasační stížnost musí mimo jiné obsahovat vymezení, z jakých důvodů stěžovatel napadá rozhodnutí krajského soudu. Mělo by se tedy jednat o polemiku s konkrétními právními či skutkovými závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí učinil (viz obdobně usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Azs 9/2006 - 41, nebo rozsudek ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 As 48/2014 - 28). Pouhé konstatování chybnosti odůvodněných závěrů soudu nelze považovat za kasační námitku, a Nejvyšší správní soud proto s ohledem na § 109 odst. 4 s. ř. s. nemůže uvedené otázky posuzovat.

#### *IV.3 Místo plnění při dodání zboží*

[98] Naprostá většina námitek směřovala do chybného posouzení místa zdanitelného plnění. Stěžovatelka je přesvědčena, že se nacházelo v tuzemsku, zatímco daňové orgány dospěly k závěru, že místo zdanitelného plnění bylo v Rakousku.

[99] Námitky týkající se vztahu režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a DPH při pořízení zboží podléhajícího zároveň spotřební dani byly vyřešeny rozsudkem SDEU *AREX CZ* a v podrobnostech je třeba na něj odkázat. Závěry SDEU lze shrnout tak, že stěžovatelce nepřisvědčil v argumentaci, že by pohonné hmoty nabývané osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení jsou předmětem DPH, měly mít z pohledu směrnice o DPH odlišný režim, než má jiné jí pořizované zboží. Pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží, není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. I v těchto případech se tedy uplatní obecná pravidla pro určení, kterému pořízení má být přeprava přičtena, vyvěrající z určení toho, které plnění je předmětem DPH dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH a jemu odpovídajícího § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH. Nelze se tedy ztotožnit ani s námitkami, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu 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.

[100] Jak také SDEU připomněl v bodu 45 rozsudku *AREX CZ*, s každým intrakomunitárním pořízením zdaněným v členském státě určení je nerozlučně spjata intrakomunitární dodání osvobozené od daně v členském státě odeslání. Ustanovením týkajícím se pořízení uvnitř Společenství a dodání uvnitř Společenství je proto třeba přiznat stejný význam a dosah

[101] Podle § 13 odst. 1 a 2 ZDPH platí: *(1) Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. ... (2) Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.*

[102] Podle § 7 odst. 1 a 2 ZDPH platí: *(1) Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. (2) Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.*

[103] Nejvyšší správní soud podotýká, že hlavním inspiračním zdrojem na úrovni práva Evropské unie 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 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 Nejvyšším správním soudem, které se týkaly předchozí právní úpravy, jsou tedy použitelné i na nyní posuzovanou věc.

[104] Z rozsudku *EMAG* vyplývá, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje. Uskutečněnou přepravu zboží je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání anebo v místě určení dodávky. Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Další

## pokračování

podmínkou, aby se na straně kupujícího jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, je, že kupující nabude právo nakládat se zbožím jako vlastník.

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

[106] Nejprve je tedy třeba posoudit, kde a kdy došlo k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník. Pokud by stěžovatelka skutečně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Rakousku, jak tvrdí žalovaný, pak by žádnému z předchozích dodání nemohla být přičtena intrakomunitární povaha, neboť přeprava z Rakouska by byla uskutečněna až po tomto převodu (viz shodně bod 72 rozsudku SDEU *AREX CZ*). Pokud by právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla stěžovatelka až na území České republiky, pak by se muselo zkoumat, zda dodavatelé stěžovatelky nabyli právo nakládat se zbožím jako vlastníci ještě na území Rakouska nebo až na území České republiky. Pokud by se u bezprostředních dodavatelů stěžovatelky jednalo o nabytí v Rakousku, teprve v této situaci by bylo třeba dále zkoumat, kterému z těchto dvou dodání je třeba přiřadit přepravu. Pokud by se u dodavatelů stěžovatelky jednalo o nabytí v České republice, pak by nutně muselo být i dodání pro stěžovatelku učiněno již v České republice.

[107] Podle ustálené judikatury SDEU pojem „dodání zboží“ *„neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, 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* – dále jen „rozsudek *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* – dále jen „rozsudek *Auto Lease Holland*“). V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 – 46, ve věci *Grammer CZ*, s. r. o. (dále jen rozsudek *Grammer CZ*), dovodil, že *„dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem[...]. Právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci“*.

[108] Ačkoliv ze shora citované judikatury vyplývá, že dodání zboží (převod práva nakládat s věcí jako vlastník) nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů, neznamená to, že by v posuzování daně otázky nehrálo vůbec

žádnou roli. Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že zpravidla k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník dojde společně s nabytím vlastnického práva, pokud se vztah bude řídit českým právem. Nejvyšší správní soud s ní v tomto směru souhlasí. Z citované judikatury rozhodně nevyplývá, že by se k vnitrostátní úpravě převodu vlastnictví za žádných okolností přihlížet nemělo.

[109] V rozsudku *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* SDEU řešil situaci, kdy sice nedošlo k převodu vlastnického práva k nemovitostem podle holandského práva, ale daná osoba získala právo získávat jakékoliv výnosy z nich plynoucí, byla povinna nést veškeré náklady s nimi související, byla oprávněna kdykoliv požádat o převod vlastnického práva a za tím účelem jí byla udělena neodvolatelná plná moc k činění jakýchkoliv souvisejících úkonů. SDEU za této situace mimo jiné uvedl: „9. ... „*„dodání zboží“ v čl. 5 odst. 1 Šesté Směrnice musí být vykládáno tak, že znamená převod nakládat se zbožím jako vlastník, i pokud právně nedojde k převodu vlastnického práva.*“ [*„supply of goods“ in Article 5(1) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning the transfer of the right to dispose of tangible property as owner, even if there is no transfer of legal ownership of the property.* (překlad provedený NSS, zvýraznění přidáno NSS)]. V dalším citovaném rozsudku *Auto Lease Holland* bylo posuzováno, komu je převáděno právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, pokud je leasingový nájemce čerpal do pronajatého vozidla a cena pohonných hmot byla hrazena leasingových pronajímatelem čerpací stanici. Soudní dvůr dovodil, že právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník je převáděno leasingovému nájemci s ohledem na jeho okamžitou plnou dispoziční volnost s pohonnými hmotami. Dále uvedený závěr dovodil ze skutečnosti, že hradí v konečném důsledku náklady na pohonné hmoty, takže jde ze strany leasingového pronajímatele fakticky pouze o úvěr na jejich koupi. Stěžovatelka dále poukázala na rozsudek SDEU ze dne 21. 4. 2005, ve věci C-25/03, *HE*, ve kterém SDEU dospěl k závěru, že pan HE nabyl právo nakládat s kanceláří, ve které podniká v plném rozsahu, ačkoliv podle německého práva mu vlastnický náležel na uvedené kanceláři podíl nižší. V rozsudku *British American Tobacco International* SDEU dovodil, že dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávnjuje, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží. Nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník. Krádež tedy nemůže být považována za převod mezi poškozeným a pachatelem trestného činu. Nepostačuje ani převod majetku do pouhé držby, viz bod 87 rozsudku SDEU ze dne 20. 6. 2018, věc C-108/17, *Enteco Baltic* (dále jen „rozsudek SDEU *Enteco Baltic*“).

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

pokračování

při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu směrnice o DPH.

[111] Lze odkázat i na žalovaným zmiňovanou odbornou literaturu (uvedenou v bodě [66] tohoto rozsudku), která dochází k závěru, že bez platné smlouvy nelze žádné právo převést, protože aby bylo nějaké plnění předmětem daně, musí existovat právní vztah, na jehož základě existuje přímá vazba mezi tímto plněním a úhradou. Výslovně též uvádí: „Nyní docházíme k dalšímu překvapivému zjištění. Zdánlivě v rozporu se závěrem Soudního dvora je zboží zpravidla dodáno, tj. právo nakládat se zbožím jako vlastník je převedeno, v tom okamžiku a na tom místě, na kterém kupující nabude vlastnictví ke zboží, pokud se kupní smlouva bude řídit českým právem. Podle občanského zákoníku je právo nakládat se zbožím součástí vlastnického práva. Nabytím vlastnického práva kupující samozřejmě nabude i právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nejčastěji se tak stane převzetím věci (není-li smluvními stranami nebo zákonem stanoveno jinak) Samozřejmě, že v důsledku judikatury Soudního dvora budou z tohoto obecného pravidla existovat výjimky. Za určitých okolností může být právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo.“ (Kryl, S. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Daňový expert č. 3/2011. Wolters Kluwer, 2011).

[112] Obdobně lze odkázat na bod 54 rozsudku *Českomoravská olejářská I*: „Konečně třetím rozsudkem Soudního dvora, který citoval žalovaný, tj. výše citovaným rozsudkem ve věci *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, 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*, musí být zohledněny záměry kupujícího v okamžiku dodání zboží, lze-li je zjistit.“ Obdobně je třeba poukázat na závěry v rozsudcích *Českomoravská olejářská II a Jasa II*, ve kterých soud uvedl: „Správce daně ostatně nikdy ani netvrdil, že by žalobce od některého z předchozích vlastníků (ať již jde o původního vlastníka nebo o další subjekty v řetězci) oprávněně svědčilo také právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastník, tedy možnost tyto pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod.“

[113] Správnost těchto závěrů potvrzuje stěžovatelkou a žalovaným několikrát rozebíraný bod 78 rozsudku SDEU *AREX CZ*. V něm SDEU zcela jednoznačně spojil převod vlastnictví k pohonným hmotám podle českého soukromého práva s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník podle směrnice o DPH. Dále v bodě 75 uvedl, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník „[s]e **neomezuje** na převod stanovený ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem“ (zdůraznění přidáno NSS).

[114] V důsledku uvedeného rozsudku je proto také třeba částečně zpřesnit předchozí závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016 - 40, č. 3456/2016 Sb. NSS, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem. Obdobně též v rozsudku NSS *Jasa*, ve kterém soud uvedl, že právo nakládat s věcí jako vlastník neznamená převod vlastnického práva v právním slova smyslu. V návaznosti na rozsudek SDEU *AREX CZ*, jakož i na další citovanou judikaturu SDEU, je třeba dospět k závěru, že

pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo. Nejvyšší správní soud doplňuje, že vzhledem k tomu, že tyto závěry bezprostředně vyplývají i z rozsudku SDEU *AREX CZ*, nevznikla nyní rozhodujícímu senátu povinnost postoupit věc rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 - 53, č. 1833/2009 Sb. NSS, ve spojení s usnesením rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[115] V tomto směru je proto třeba argumentaci stěžovatelky přisvědčit. Ostatně s těmito závěry se po vynesení rozsudku SDEU *AREX CZ* ztotožňuje i žalovaný.

[116] V nyní posuzované věci dospěl správce daně k závěru, že k dodání zboží, tedy k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli došlo v rakouské rafinérii v okamžiku, kdy jí bylo umožněno naložit naftu do jejích vozidel. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že tato úvaha byla založena na dvou základních argumentech. Správce daně poukázal na výpověď jednatele společnosti Benaft P s.r.o., z níž vyplynulo, že riziko škody na zboží přešlo na stěžovatelku v okamžiku nakládky. Dále vyšel z § 412 odst. 2 obchodního zákoníku, který uvádí, kdy dochází k dodání zboží. Zároveň odmítl závěry jednatele KFD, že by k přechodu odpovědnosti a rizik došlo až uvolněním zboží do volného oběhu na území České republiky, neboť dovodil, že není důvodu rozlišovat mezi dodáním zboží podléhajícího spotřební dani a jiného zboží.

[117] Žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl, že by stěžovatelka mohla vystupovat do doby propuštění zboží do volného oběhu jen v pozici dopravce a teprve po propuštění do volného oběhu by došlo k převodu vlastnictví. Stěžovatelka sama uváděla, že dopravu zajišťovala sama pro sebe. Argumentaci § 412 odst. 2 obchodního zákoníku považoval za podpůrnou, avšak správnou (na toto ustanovení ostatně opakovaně odkázal v řízení o kasační stížnosti po vydání rozsudku SDEU *AREX CZ*). Tvzení, že byly uzavřeny ústní kupní smlouvy s dodavateli, že místo plnění bylo v České republice, stěžovatelka nijak neprokázala. Ze svědecké výpovědi jednatele KFD vyplynulo, že byla uzavřena rámcová kupní smlouva, která však v původním řízení také nebyla předložena, ačkoliv by se důkazem stát mohla.

[118] Krajský soud vyšel z úvahy, že posuzování převodu vlastnictví nemělo pro souzenou věc význam.

[119] Závěry krajského soudu, ale i žalovaného, je tak třeba s ohledem na okolnosti podstatné pro posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník uvedené v bodech [107] až [115] považovat za chybné. 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 níž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno, nebo ho fyzicky obdržela (shodně též rozsudek ve věci *Grammer CZ*). Stejně tak pro tento závěr



pokračování

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 určujícímu přikláněla 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. V dalším řízení proto bude žalovaný povinen se s touto otázkou řádně vypořádat. Žalovaný ostatně argumenty pro to, že na stěžovatelku bylo převedeno vlastnické právo již v Rakousku, uplatnil i v návaznosti na rozsudek SDEU *AREX CZ*. Nedostatky odůvodnění vydaného rozhodnutí však nemohou být dodatečně zhojeny případným podrobnějším rozбором právní problematiky učiněným až v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002 - 25, č. 73/2004 Sb. NSS).

[120] Nejvyšší správní soud k tomu pouze poznamenává, že při neexistenci jiné dohody je samozřejmě na místě vyjít z příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů. Soud nicméně předesílá, že toto posouzení nemusí být zcela jednoduché vzhledem k tehdy platnému zákonu č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním. Otázka převodu vlastnického práva by se totiž v případě, že by se zboží v daném okamžiku nacházelo v Rakousku, mělo řídit právem rakouským (místo, kde se věc v rozhodné době nacházela). Nelze však vyloučit ani to, že otázka převodu práva nakládat s věcí jako vlastník by mohla být řešena i právem českým, neboť převod práva nakládat s věcí se naopak řídí právním řádem smlouvy (viz § 5, § 6 a § 12 citovaného zákona). Smlouva samotná by se při chybějící jiné dohodě stran řídila právem českým [viz čl. 4 odst. 1 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 593/2008 o právu rozhodném pro smluvní závazkové vztahy (Řím I)].

[121] Žalovaný se nicméně nezabýval ustanoveními soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva (např. § 443 a násl. obchodního zákoníku), ale ustanoveními obchodního zákoníku o dodání zboží. Zejména odkazoval na § 412 odst. 2 obchodního zákoníku, podle něž platilo, že *[j]estliže smlouva nemá ustanovení o odeslání zboží prodávajícím a zboží je ve smlouvě jednotlivě určeno nebo určeno podle druhu, avšak má být dodáno z určitých zásob nebo má být vyrobeno a strany v době uzavření smlouvy věděly, kde se nachází nebo kde má být vyrobeno, uskutečňuje se dodání, když je kupujícím umožněno nakládat se zbožím v tomto místě*. Pojem dodání podle obchodního zákoníku má nicméně jiný význam, než pojem dodání podle ZDPH a směrnice o DPH. Dodání podle obchodního zákoníku mohlo, ale nemuselo, s nabytím vlastnického práva splývat. Z § 411 obchodního zákoníku vyplývá, že dodání zboží byl institut odlišný od převodu vlastnického práva, neboť šlo o dvě samostatné povinnosti prodávajícího (tedy povinnost zboží dodat a umožnit kupujícímu nabytí k němu vlastnické právo). Dodáním ve smyslu obchodního zákoníku bylo třeba rozumět faktické předání zboží, nikoliv převod práva k němu.

[122] Pokud tedy žalovaný poukazoval v návaznosti na rozsudek SDEU *AREX CZ*, že se na str. 18 a 19 svého rozhodnutí zabýval jako podpůrným argumentem i nabytím podle českého soukromého práva, pak je tento argument zavádějící, neboť směšuje dodání

ve smyslu obchodního zákoníku a dodání podle předpisů o DPH, ačkoliv jde o odlišné instituty. Na uvedených stranách rozhodnutí žalovaného je výslovně uvedeno, že „[v]e zde řešeném případě nebyl posuzován samotný převod vlastnického práva, ale přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník.“, přičemž je zároveň podpůrně poukazováno na § 412 odst. 2 obchodního zákoníku.

[123] Je také třeba poukázat na to, že zprostředkující pořizovatel zpravidla může převést na dalšího pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník až poté, co ho předtím získal od předchozího prodávajícího (viz bod 38 rozsudku *EMAG* a bod 31 *rozsudku Euro Tyre Holding*). Nejvyšší správní soud nicméně upozorňuje, že české právo znalo i možnost nabytí zboží od nevlastníka (viz § 446 obchodního zákoníku), stejně jako ji zná dosud (§ 1109 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). I takové nabytí by jistě bylo třeba považovat za nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník, pro účely DPH, neboť nabyvatel se při splnění podmínek uvedených v § 446 obchodního zákoníku stával zcela plnoprávným vlastníkem zboží, oprávněným s ním nakládat a naopak původní vlastník (byť se nejednalo o dodavatele) vlastnické právo pozbyl (k ústavně konformnímu výkladu tohoto ustanovení viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2006, sp. zn. Pl.ÚS 75/04, a jím citovanou precedenci). Jak poukazuje žalovaný, pro posouzení může být důležitý i záměr kupujícího v okamžiku pořízení daného zboží, je-li podepřen objektivními okolnostmi (bod 34. rozsudku SDEU *Euro Tyre Holding* a bod 34. rozsudku *Kreuzmayr*).

[124] Lze sice souhlasit s žalovaným, že se některé okolnosti mezi nyní projednávanou věcí a rozsudkem *NSS Jasa* liší. Zejména v nynější věci nebyl relevantně zpochybněn přechod důkazního břemene na stěžovatelku (viz body [95] a [97] tohoto rozsudku), zatímco v rozsudku *NSS Jasa* bylo žalovanému vytčeno to, že se měl zabývat žalobcem nabízenými důkazy. Nicméně i v nyní posuzované věci se žalovaný, stejně jako ve věci *NSS Jasa*, nedostatečně zabýval otázkou přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Ačkoliv není úkolem soudu se v nynější věci vyjadřovat k přenosu důkazního břemene, lze učinit závěr, že na relevantně nezpochybněný skutkový stav aplikoval žalovaný chybné právní závěry. Správné právní vyhodnocení věci je pak samozřejmě vždy odpovědností žalovaného, i pokud ho netíží důkazní břemeno.

[125] Nicméně se stěžovatelkou nelze souhlasit, že by nyní posuzovaná věc byla skutkově shodná, jako ve všech jí uváděných předchozích rozsudcích *NSS* (viz bod [61] tohoto rozsudku). Například ve věci rozsudku *Českomoravská olejářská II* byly předkládány důkazy, že se daňový subjekt stal vlastníkem pohonných hmot až na území ČR a pokyny řidičům vozidel až do doby propuštění zboží do volného daňového režimu neuděloval daňový subjekt, ale jeho dodavatelé (viz bod 55 uvedeného rozsudku). Také ačkoliv správce daně vyzval daňový subjekt k prokázání skutečnosti, že zboží pořídil v tuzemsku, odmítl jím navrhované důkazy jako irelevantní provést (viz bod 60 uvedeného rozsudku). V několika z těchto případů se také jednalo o přezkum zajišťovacích příkazů, který má svá specifika. To na druhou stranu neznamená, že by nebylo na místě aplikovat obecné závěry v těchto rozsudcích uvedené. Tyto rozsudky totiž opakovaně poukazovaly na to, že pro určení, které plnění má intrakomunitární povahu, není dostačující kritérium organizace přepravy. I v těchto věcech proto Nejvyšší správní soud shledal, že bylo také třeba zabývat se okamžikem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Ačkoliv v nynější věci se o to žalovaný pokoušel, ani zde neposoudil relevantní kritéria (viz závěry uvedené výše).

pokračování

[126] Nejvyšší správní soud tak proto nemůže v tuto chvíli ověřit, zda k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník na stěžovatelku došlo při nakládce pohonných hmot v Rakousku, jak uvedl SDEU v bodě 78 rozsudku AREX CZ, neboť takové posouzení musí v první řadě provést řádně žalovaný. V této souvislosti je vhodné připomenout, že Soudní dvůr naznačil, že se mu v projednávané věci jeví jako místo plnění Rakousko, nicméně s výhradou ověření této úvahy předkládajícím soudem. Nejvyšší správní soud však není v kasačním řízení povolán k tomu, aby celé posouzení této klíčové právní otázky včetně souvisejícího dokazování provedl na místo žalovaného. Úkolem správních soudů není nahrazovat úvahy správních orgánů a domýšlet za ně důvody jejich rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 As 267/2015 - 57). 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 (čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod), viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 9 As 87/2016 - 29.

[127] I přes uvedený závěr lze vypořádat i některé související námitky, neboť mohou být podstatné i v situaci, kdy bude řádně posuzován okamžik převodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Na druhou stranu, jak již bylo uvedeno, se nelze obecně zabývat tím, jak které důkazy prokázaly či neprokázaly přechod práva nakládat s věcí jako vlastník, neboť touto otázkou se žalovaný chybně nezabýval. Nejvyšší správní soud se tak v této fázi nemůže vyjádřit k hodnocení důkazů směřujících k prokázání toho, že pohonné hmoty byly v rámci přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve vlastnictví jiného vlastníka, než je stěžovatelka.

[128] Nelze však souhlasit s argumentací stěžovatelky, která se opakovaně dovolává rozsudku krajského soudu *Jasa* s tím, že byl potvrzen rozsudkem *NSS Jasa*. Krajské soudy obecně nemají povinnost vycházet z rozhodnutí jiných krajských soudů. Navíc stěžovatelka se primárně odvolává na argumentaci týkající se vztahu DPH a režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Právě tato část argumentace byla rozsudkem *NSS Jasa* odmítnuta s tím, že může být toliko podpůrná. Argumentace stěžovatelky v tomto směru je tak značně nekorektní.

[129] Doplnění kasační stížnosti týkající se povahy řetězových dodávek a odkazů na legislativní úpravu týkající se podvodů při pořízení pohonných hmot z jiného členského státu je ve věci irelevantní, neboť předmětem sporu je otázka, zda dodávka mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli byla či nebyla intrakomunitární dodávkou, nikoliv to, zda se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH, případně o něm měla a mohla vědět.

[130] S argumentací stěžovatelky týkající se nepřiměřenosti důkazní povinnosti i v případě spornosti místa plnění Nejvyšší správní soud v obecné rovině nesouhlasí. K rozložení důkazního břemene lze uvést, že důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně stěžovatelku. Závěr ohledně místa zdanitelného plnění je však otázkou právní. Tuto otázku je vždy nutné 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.

[131] V projednávané věci je bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že stěžovatelka si byla vědoma, že k faktickému odběru zboží pohonných hmot dochází v jiném členském státě. Tudíž pouze některá z dodávek může mít intrakomunitární povahu, přičemž musí jít právě o tu dodávku, která je spojená s přepravou. Za situace, kdy přepravu zajišťovala sama vlastními prostředky, nelze považovat za nepřiměřené, aby se zabývala tím, zda bude přeprava přičitatelná některému z předchozích dodání, nebo dodání, které proběhlo mezi ní a jejími dodavateli. Lze také souhlasit se žalovaným, že se jedná o posouzení naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, který byl uplatněn stěžovatelkou (viz například obdobné závěry SDEU v bodech 47, 51, 58, 59, 67 a 102 rozsudku *Enteco Baltic* k hmotněprávní povaze nároku na osvobození intrakomunitárních dodávek a rozsahu doložení důkazů podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH).

[132] S ohledem na důvody, pro které je rušeno rozhodnutí krajského soudu i žalovaného je však předčasné vyjadřovat se k tomu, zda by stěžovatelka své důkazní břemeno unesla či nikoliv. Nelze však souhlasit s tím, že by dříve neměla možnost rozhodné skutečnosti tvrdit a navrhopat k nim důkazy. Svá tvrzení a důkazy směřovala ke konstrukci, že nemohla nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastník v Rakousku z toho důvodu, že pohonné hmoty byly do ČR přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Do této konstrukce ji správce daně nijak nemanipuloval, naopak konzistentně vycházel z toho, že tato okolnost nemá na DPH vliv.

[133] Za zavádějící je třeba považovat opakovaně užívanou argumentaci stěžovatelky, že by kdokoli (žalovaný nebo SDEU) dovozoval, že by měla nabýt vlastnické právo přímo od rakouské rafinérie. Je zřejmé, že žalovaný nesporně, že pohonné hmoty byly převedeny bezprostředními dodavateli stěžovatelky, to však samozřejmě nevypovídá o tom, kdy k tomuto převodu došlo, neboť i mezi českými subjekty nepochybně může dojít k převodu vlastnického (případně jiného) práva ke zboží i mimo území ČR.

[134] Soud neshledal důvod přerušit řízení do doby rozhodnutí SDEU ve věci C-401/18, *Herst*. Z usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2018, č. j. 48 Afs 41/2016 - 117, kterým byly SDEU předběžné otázky položeny vyplývá, že se většina položených otázek překrývá s otázkami položenými Nejvyšším správním soudem v nyní projednávané věci, které byly jednoznačně zodpovězeny rozsudkem SDEU *AREX CZ*. Některé dílčí otázky byly řešeny také rozsudkem SDEU *Enteco Baltic*. Jediné otázky jdoucí nad rámec již zodpovězených otázek se týkají zásady aplikace *in dubio mitius*, pokud by SDEU souhlasil s tím, že úprava dodání v případě zboží podléhajícího spotřební dani nabízela dvojí výklad. V nynější věci je jednak předčasné se touto otázkou zabývat, neboť žalovaný se bude muset otázkou porřízení zboží znovu zabývat, a nelze vyloučit, že intrakomunitární povaha dodávky může být přiřazena jiné transakci. Nejvyšší správní soud má navíc za to, že tyto otázky již byly zodpovězeny v rozsudku SDEU *Kreuzmayr*. V něm totiž SDEU uvedl, že možnost uplatnit nárok na odpočet DPH je omezena pouze na splatné daně a nemůže být rozšířena na DPH, která byla na vstupu zaplacená bezdůvodně, včetně toho, kdy byla DPH splatná pouze z důvodu, že je uvedena na faktuře. Daňový subjekt se pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu nemůže dovolávat vůči státu ochrany legitimního očekávání vzbuzeného konáním jeho dodavatele. Vrácení daně, kterou

pokračování

neprávem zaplatil svému dodavateli na základě jím vystavené chybné faktury, má požadovat právě po tomto dodavateli (viz body 39 až 49 citovaného rozsudku). Pokud by SDEU ve věci C-401/18, *Herst*, nakonec zaujal odlišný názor, bude na to možné reagovat v dalším řízení. Není však důvod dále prodlužovat řízení před Nejvyšším správním soudem.

## V. Závěr a náklady řízení

[135] S ohledem na výše uvedené soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. Věc však tomuto soudu nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně rozhodl o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Věc tak byla vrácena přímo žalovanému k dalšímu řízení, a to na základě § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s. Již před krajským soudem totiž byly důvody ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Vrácení věci krajskému soudu by postrádalo jakékoliv opodstatnění, protože by v rámci závěrů Nejvyššího správního soudu nemohl učinit nic jiného, než zrušit rozhodnutí žalovaného ze stejných důvodů, pro které k tomuto přistoupil Nejvyšší správní soud.

[136] V dalším řízení je žalovaný vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s.], a to aniž by zdejší soud jakkoliv předjímal, jak žalovaný věc posoudí. V dalším řízení se tak musí zejména zabývat okamžikem převodu práva nakládat s věcí jako vlastník na stěžovatelku v souladu s právními závěry vyslovenými v tomto rozsudku.

[137] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházely zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[138] Úspěch ve věci se posuzuje dle osudu žalobou napadeného správního rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že výsledkem soudního přezkumu před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, je nutno konstatovat, že stěžovatelka měla ve věci plný úspěch. V takovém případě jí je žalovaný povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit náhradu nákladů řízení před soudem.

[139] Náklady řízení za žalobu jsou tvořeny odměnou a náhradou výdajů právního zastoupení. Zástupce stěžovatelky před krajským soudem učinil v řízení o žalobě celkem 4 úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“)], písemné podání ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) AT a 2x účast na jednání (jednání trvalo více jak 2 hodiny) [§ 11 odst. 1 písm. g) AT]. Za úkon právní služby soud nepovažoval podání ze dne 20. 1. 2016, které bylo v zásadě pouze upozorněním na aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu bez hlubší právní argumentace. Za každý úkon

právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. AT], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 AT. Za jeden úkon právní služby proto náleží 3 400 Kč, celkem tedy 13 600 Kč. Zástupce stěžovatelky dále vynaložil hotové výdaje v podobě jízdného zástupce stěžovatelky ke krajskému soudu ve výši 2 042 Kč (kombinovaná spotřeba dle technického průkazu vozidla 8,7 l benzínu 95 okt./100 km, při ceně paliva 29,70 Kč dle vyhlášky č. 385/2015 Sb. a sazbě základní náhrady na 1 km jízdy dle téže vyhlášky 3,80 Kč a při ujetí 320 km na trase Praha – České Budějovice a zpět, a 25 Kč silniční daně). Celkové náklady na zastoupení bez náhrady DPH činí 15 642 Kč. Soud ověřil, že zástupce stěžovatelky v řízení před krajským soudem byl plátcem DPH, proto byla náhrada o DPH ve výši 3 285 Kč (21 % z 15 642 Kč) navýšena. Náklady jsou tvořeny i zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a zástupcem uhrazenou silniční daní ve výši 25 Kč. Celkové náklady řízení před krajským soudem tak činí 21 952 Kč.

[140] Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tvoří odměna ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby zvýšená o 300 Kč jako náhrada hotových výdajů. Zástupce stěžovatelky před Nejvyšším správním soudem učinil v řízení o kasační stížnosti celkem 6 úkonů právní služby, kterými jsou podání kasační stížnosti a písemná vyjádření stěžovatelky k věci samé z 13. 9. 2016, 2. 1. 2017, 17. 1. 2019, 15. 3. 2019 a 24. 4. 2019 [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]. Celkem jde tedy o 20 400 Kč. Odměna se zvyšuje o daň z přidané hodnoty o 4 284 Kč (21 % z 20 400 Kč). Součástí náhrady nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem je i uhrazený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč. Celkové náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tak činí 29 684 Kč.

[141] Jak je zřejmé z rozsudku SDEU AREX CZ, stěžovatelce nelze za řízení před SDEU žádné náklady přiznat, neboť úkony byly činěny osobou, která k tomu byla pro řízení před SDEU oprávněna.

[142] Ve svém souhrnu tak náklady řízení představují částku 51 636 Kč (21 952 + 29 684), kterou je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. května 2019

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.  
předseda senátu