



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Palírna U Zeleného stromu a.s.**, IČ 27336760, se sídlem Drážďanská 14/84, Ústí nad Labem, zast. JUDr. Stanislavem Hospůdkou, advokátem, se sídlem Strážky 45, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2019, č. j. 8436-2/2019-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 28. 5. 2020, č. j. 65 Af 15/2019 - 29,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 28. 5. 2020, č. j. 65 Af 15/2019 - 29, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 30. 4. 2019, č. j. 8436-2/2019-900000-314, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. V řízení o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2019, č. j. 8436-2/2019-900000-314, **je** žalovaný **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 20.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Stanislava Hospůdky.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Shrnutí předcházejícího řízení**

[1] Celní úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 12. 2018, č. j. 117747/2018-580000-31, č. j. 117757/2018-580000-31, č. j. 117772/2018-580000-31, č. j. 117778/2018-580000-31, č. j. 117787/2018-580000-31, č. j. 117804/2018-580000-31, č. j. 117816/2018-580000-31, č. j. 117818/2018-580000-31, č. j. 117821/2018-580000-31, č. j. 117825/2018-580000-31, č. j. 117831/2018-580000-31 a č. j. 117838/2018-580000-317, doměřil žalobkyni podle § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zákona č. 353/2003 Sb.,

o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden až prosinec 2015 a dále platebními výměry ze dne 10. 12. 2018, č. j. 117748/2018-580000-31, č. j. 117759/2018-580000-31, č. j. 117773/2018-580000-31, č. j. 117779/2018-580000-31, č. j. 117788/2018-580000-31, č. j. 117805/2018-580000-31, č. j. 117817/2018-580000-31, č. j. 117819/2018-580000-31, č. j. 117822/2018-580000-31, č. j. 117826/2018-580000-31, č. j. 117832/2018-580000-31 a č. j. 117839/2018-580000-31, podle § 251 daňového řádu stanovil žalobkyni povinnost zaplatit penále z částky doměřené daně za každé ze zdaňovacích období leden až prosinec 2015.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 4. 2019, č. j. 8436-2/2019-900000-314, podle § 114 odst. 1 daňového řádu odvolání žalobkyně proti těmto rozhodnutím celního úřadu zamítl.

[3] Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozsudkem ze dne 28. 5. 2020, č. j. 65 Af 15/2019 - 29, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

[4] V odůvodnění rozsudku se krajský soud nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž usoudil, že žalovaný vypořádal všechny odvolací námítky žalobkyně a jeho rozhodnutí je přezkoumatelné. Poté se zabýval žalobkyní tvrzeným nesprávným výkladem § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. V této souvislosti uvedl, že smyslem citovaného ustanovení je vrácení daně u již zdaněných výrobků, které byly plátcem daně vráceny a znovu uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně poté, co byly uvolněny do daňového oběhu a plátcem daně spotřební daň za tyto výrobky zaplatil. Krajský soud dal žalobkyni za pravdu v tom směru, že není rozhodné, zda byly výrobky plátcem daně vráceny konečným kupujícím či jiným subjektem na pozici mezičlánku mezi výrobcem a konečným kupujícím. Pro vznik nároku na vrácení daně je však rozhodná skutečnost, zda byly výrobky uvolněny z daňového skladu za účelem jejich prodeje a dodání kupujícímu, jakož i to, z jakého důvodu byly výrobky následně vráceny.

[5] Krajský soud následně dospěl k závěru, že přesunutím výrobků do skladu logistického partnera žalobkyně došlo k jejich uvolnění do volného daňového oběhu, avšak nikoliv za účelem jejich prodeje a dodání kupujícímu. Přitom poukázal na skutečnost, že většinu zboží má žalobkyně uskladněnu právě ve skladu jejího logistického partnera, s nímž má vzájemně propojený informační systém a který teprve po naskladnění zboží do nedaňového skladu na základě smlouvy uzavřené s žalobkyní obstarává kompletaci a distribuci vybraných výrobků. Krajský soud tak přisvědčil žalovanému, že v okamžiku vyskladnění výrobků do nedaňového skladu logistického partnera žalobkyně ještě nebyla plněna žádná konkrétní rámcová kupní smlouva, neboť v té době neexistovala konkrétní objednávka na zboží žalobkyně a zboží současně bylo stále v jejím vlastnictví.

[6] Podle krajského soudu k vrácení zboží žalobkyni nedocházelo z důvodů souvisejících s chováním kupujícího, ale jednalo se o výrobky, které cestu k zákazníkovi vůbec nenastoupily (např. došlo k jejich znehodnocení). Uzavřel, že nárok na vrácení daně vzniká pouze v souvislosti s jednáním kupujícího, které plátcem daně nemohl předvídat. O takovou situaci se však v posuzovaném případě nejednalo, neboť výrobky se vůbec nedostaly do volného daňového oběhu za účelem jejich dodání kupujícímu. Přitom do okamžiku, než výrobky opustily sklad logistického partnera směrem ke kupujícímu, žalobkyně nemohla vědět, jaký bude jejich osud, tj. zda budou prodány nebo vráceny zpět.

[7] Dále se krajský soud zabýval námitkou ohledně dvojího zdanění žalobkyní uvolňovaných výrobků. Přitom zdůraznil, že ani počínání žalobkyně spočívající v chybném uplatňování nároku na vrácení daně nemůže vést k posvěcení dvojího zdanění téhož, přičemž v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2011, č. j. 5 Ans 4/2011 - 62.

pokračování

K pohybu výrobků mezi skladem žalobkyně a skladem jejího logistického partnera, tj. jak k vyskladnění, tak k vrácení výrobků zpět, docházelo podle krajského soudu na základě dokladu nazvaného „meziskladový převod“ (dále jen „meziskladový převod“), který nesplňoval náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních, neboť neobsahoval údaj o celkové výši spotřební daně, a nejedná se tedy o doklad prokazující zdanění dotčených výrobků. Podle mínění krajského soudu by však stačilo, pokud by žalobkyně prokázala zdanění vybraných výrobků i jinak než řádným daňovým dokladem. Proto se zabýval též jejím vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění ze dne 26. 11. 2018 a k němu přiloženými přílohami. Ani na základě těchto dokumentů nicméně nedospěl k závěru, že by žalobkyně zdanění vybraných výrobků prokázala, neboť žalobkyně i v tomto vyjádření odkazovala pouze na další meziskladové převody.

[8] Krajský soud tedy uzavřel, že žalobkyně neprokázala zdanění vybraných výrobků a neměla ani nárok na vrácení daně. Přesto si v řádných daňových příznacích ponížovala množství vyskladňovaných vybraných výrobků o množství vybraných výrobků, u kterých měla za to, že splňují podmínky pro vrácení daně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Jako základ daně přitom uváděla až takto poníženou hodnotu. Celní úřad proto postupoval správně, pokud žalobkyni daň za výrobky uvolněné do volného daňového oběhu doměřil. K tvrzení žalobkyně, že při opětovném uvolnění do daňového oběhu výrobky znovu zdanila, krajský soud uvedl, že i v rámci tohoto pohybu žalobkyně vystavila toliko „meziskladový převod“ a v rámci následujícího řádného daňového příznání od těchto výrobků opět odpočítávala výrobky jiné. I z těchto skutečností soud dovodil, že v rámci pohybu vybraných výrobků mezi skladem žalobkyně a skladem jejího logistického partnera daňová povinnost ohledně dotčených vybraných výrobků splněna nebyla a postup celního úřadu nevedl ke dvojímu zdanění.

[9] Krajský soud odmítl i námitku žalobkyně, že žalovaný nevyhověl nároku na vrácení daně z důvodu prekluze, neboť ze správního spisu vyplývá, že celní úřad její nároky na vrácení daně věcně přezkoumal. Zbýlými žalobními námitkami se krajský soud nezabýval, neboť shledal, že nesplňují požadavky vyplývající z § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[11] V kasační stížnosti stěžovatelka nejprve namítla, že si celní úřad, žalovaný i krajský soud počínali formalisticky, pokud se odmítli zabývat obsahem jí předložených (byť formálně nedokonalých) dokladů, na jejichž základě bylo možné spravedlivým, zákonným a ústavně konformním způsobem posoudit námitku nepřipustného dvojího zdanění. Podle stěžovatelky totiž tyto dokumenty nazvané „meziskladové převody“ dokazují řádné zaplacení spotřební daně z lihu u výrobků, jež byly uvolněny z jejího daňového skladu do nedaňového skladu jejího logistického partnera. Stěžovatelka je tak přesvědčena, že její daňová evidence je zcela bezvadná.

[12] Stěžovatelka následně uvedla, že každý její výrobek je na základě její zákonem stanovené povinnosti tzv. „ošaržován“, což znamená, že každá výrobní dávka (představující zpravidla jeden stáček den) je opatřena nezaměnitelným číslem šarže, a to v informačním systému stěžovatelky (k němuž má celní úřad přístup) a na každé naplněné lahvi. Na základě takového označení lze bezpečně dohledat k daňovým účelům potřebné údaje, např. kolik výrobků dané šarže stěžovatelka vyrobila, kam tyto výrobky distribuovala a od kterého subjektu, případně z jakého

důvodu byly vráceny. Z tohoto důvodu jsou krajským soudem i správními orgány zpochybňované „meziskladové převody“ zcela přesvědčivým dokladem o pohybu jakéhokoliv výrobku. Pro ilustraci stěžovatelka odkázala na „Meziskladový převod č. 4020664“ ze dne 24. 2. 2015 a „Meziskladový převod č. 4020837“ ze dne 16. 3. 2015 a dále na tabulku vráceného zboží v roce 2015, jež byla přílohou jejího vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 26. 11. 2018, včetně excelového dokumentu dokládajícího pohyb všech výrobků stěžovatelky mezi daňovým a nedaňovým skladem. Tyto doklady pak jsou podle stěžovatelky prokazatelně provázané s v nich uvedeným shodným kódem položky V24105, číslem transakce 10283162 a tím i šarží č. 15049P. Všechny tyto dokumenty přitom stěžovatelka předkládala k důkazu i celnímu úřadu. Podle stěžovatelky tak lze z uvedených dokladů snadno dohledat, kolik kusů výrobků dané šarže bylo stěžovatelkou vyrobeno, kolik expedováno, kolik vráceno z nedaňového skladu i z jakého důvodu, jakož i kolik výrobků bylo po opravě opětovně zabaleno a vyskladněno do nedaňového skladu stěžovatelky. Stěžovatelka doplnila, že v každé šarži výrobků jsou v jejím informačním systému uvedena jednotlivá jedinečná čísla kolků umožňující snadnou identifikaci vybraných výrobků, což ostatně může celní úřad sám zkontrolovat.

[13] Podle stěžovatelky je současně odůvodnění rozsudku krajského soudu vnitřně rozporné. Byť totiž v některých bodech neguje prokázání zdanění vybraných výrobků, na jiném místě vychází z předpokladu, že k odvedení daně došlo. Podle stěžovatelky tak krajský soud sám uznal, že při prvotním uvedení výrobků do volného daňového oběhu tyto výrobky řádně zdanila, následně však dospěl k závěru, že ke dvojímu zdanění těchto výrobků stěžovatelky nedošlo. Krajský soud současně v rozsudku uvedl, že zaplacení spotřební daně lze prokázat i jinak než řádným daňovým dokladem, přesto stěžovatelkou odkazovaný „meziskladový převod“ neshledal relevantním. Stěžovatelka zdůraznila, že jediné formální pochybení spočívá podle žalovaného i krajského soudu v absenci údaje o celkové výši spotřební daně, tedy v součtu (zpravidla dvou až tří) částek, které jsou v dokladu uvedeny. Za paradoxní považuje skutečnost, že celní úřad v roce 2016 stěžovatelce doporučil, aby do meziskladového převodu doplnila název „meziskladový převod/doklad o přepravě“ a součet jinak správně uvedených částek spotřební daně. Po tomto doplnění celní úřad meziskladový převod uznává jako doklad prokazující zaplacení spotřební daně podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka současně přiložila od roku 2016 používaný „meziskladový převod/doklad o přepravě“ pro posouzení, nakolik se tento doklad liší od dokumentace z roku 2015.

[14] Stěžovatelka dále namítla, že v posuzované věci došlo k porušení zákazu dvojího zdanění. K tomu uvedla, že jak při prvotním, tak při druhotném uvolnění stejných vybraných výrobků z daňového skladu do nedaňového skladu jejího logistického partnera tyto výrobky provází doklady, které zcela jednoznačně prokazují zaplacení spotřební daně. Následně uvedla, že vybrané výrobky při vyskladnění do volného oběhu vždy přiznala a zdanila. U dříve vrácených výrobků, které bylo možno opravit a opětovně vyskladnit, tak učinila dvakrát (při prvotním a při druhotném zdanění) a pouze jednou si u těchto výrobků uplatnila v řádném daňovém přiznání nárok na vrácení daně, čímž prvotní zdanění negovala. Před doměřením daně celním úřadem tedy daň v konečném důsledku již jednou zaplatila a po tomto doměření je stav věci takový, že daň zaplatila podruhé. Nejedná se tak o zdánlivě „nekonečné“ odpočítávání konkrétních výrobků od jiných zdanitelných výrobků, jelikož chybné odpočty stěžovatelky uplatňované v řádných daňových přiznáních vždy u konkrétních výroků končí na základě jednoznačně prokázaného pohybu těchto výrobků a jejich zdanění podle šarže, konečného množství výrobků každé šarže a jedinečného čísla kolku. Uvedené skutečnosti pak lze podle stěžovatelky snadno dohledat v její daňové evidenci, kterou předložila celnímu úřadu.

[15] Stěžovatelka závěrem uvedla, že i nadále trvá na své žalobní námitce nesprávné interpretace a aplikace § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, přičemž zopakovala, že krajský soud

pokračování

spornou právní otázku posoudil nesprávně a pouze se ztotožnil s právním názorem žalovaného, aniž by se přesvědčivě vypořádal s argumentací stěžovatelky a vyvrátil ji. Stěžovatelka plně odkázala na svou žalobní argumentaci a doplnila, že všichni její velcí odběratelé, s nimiž má uzavřené rámcové smlouvy, standardně zasílají tzv. aviza, na jejichž základě si objednávají konkrétní zboží za účelem jeho přípravy v nedaňovém skladu logistického partnera, k čemuž ostatně slouží propojený informační systém stěžovatelky a tohoto logistického partnera. Není tedy pravdou, že při přesunu výrobků do skladu logistického partnera nemá ještě zboží přesně určeného kupujícího a že stěžovatelka nemůže vědět, které konkrétní výrobky prodá. Stěžovatelka současně ve vztahu ke způsobu, jakým jsou objednávány konkrétními kupujícími její výrobky, jež jsou následně připravovány k odběru v nedaňovém skladu logistického partnera, odkázala na výše zmiňované avizo jednoho z jejich velkých odběratelů ze dne 20. 1. 2020, jež přiložila ke kasační stížnosti.

[16] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve konstatoval, že stěžovatelka v kasační stížnosti neuvedla žádná tvrzení, která by bylo možné podřadit pod důvody pro podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 s. ř. s. I kdyby však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je věcně projednatelná, námitky v ní obsažené nejsou podle žalovaného důvodné. Dále uvedl, že meziskladové převody stěžovatelky nespĺňují náležitosti podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních, což připouští i sama stěžovatelka. Takové doklady pak podle žalovaného dostatečně neprokazují zdanění vybraných výrobků při jejich uvolnění z daňového skladu stěžovatelky. Uvedeným dokladem pak není ani stěžovatelkou zmiňované „ošaržování“ těchto výrobků, a to zejména tehdy, pokud podle vlastního vyjádření stěžovatelky docházelo k výměnám jednotlivých poškozených výrobků dané šarže za výrobky jiné. Řádné zdanění výrobků stěžovatelky neprokazují ani kontrolní pásky, jelikož tyto v sobě neobsahují uhrazenou daň, nýbrž pouze slouží jako značení pro čistě evidenční účely. Ve vztahu k poslední kasační námitce stěžovatelky žalovaný uvedl, že stěžovatelka při uvolnění vybraných výrobků do nedaňového skladu dopředu nevěděla, které výrobky skutečně prodá, přičemž dále odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a jeho vyjádření k žalobě, v nichž se k interpretaci § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních již vyjádřil. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., podle nichž kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*, dále z důvodu tvrzené *vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, a z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[19] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud nejprve odkazuje na svůj předchozí rozsudek ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 216/2020 - 29, v němž se zabýval obdobnými spornými právními otázkami, jež vyvstaly ve sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným týkajícího se výrobků stěžovatelky a odpovídající spotřební dani z lihu za zdaňovací období leden až prosinec 2014. Závěry vyslovené v tomto judikátu lze plně využít i v nyní posuzovaném případě.

[21] Nejvyšší správní soud předesílá, že nesdílí pochybnosti žalovaného ohledně projednatelnosti kasační stížnosti. Stěžovatelka polemizuje s odůvodněním rozsudku krajského soudu a uvádí, v čem spatřuje jeho nezákonnost [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a proč jsou v něm obsažené argumenty liché. Dále poukazuje na konkrétní vady žalobou napadeného rozhodnutí, pro něž měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit [důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Konečně poukazuje na vnitřní rozpornost rozsudku krajského soudu, jakož i na nedostatečné odůvodnění sporných otázek, kvůli čemuž považuje rozsudek za nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

[22] Z povahy věci je Nejvyšší správní soud povinen vypořádat nejprve tvrzení stěžovatelky ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, Nejvyšší správní soud akcentoval, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132).

[23] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky stěžovatelky, přičemž z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami byl při rozhodování věci veden a proč považoval žalobní námitky za nedůvodné. Rozsudek krajského soudu je tedy srozumitelný a náležitě odůvodněný. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

[24] Pokud se jedná o zbylé kasační námitky, stěžovatelka rozsáhle argumentovala zejména ve vztahu k jí tvrzenému dvojímu zdanění. Námitku nesprávného výkladu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních, která představovala stěžejní žalobní bod, stěžovatelka v kasační stížnosti zmínila spíše jen okrajově, aniž by přinesla jakoukoliv bližší polemiku s názorem krajského soudu. Současně jen popsala, jakým způsobem probíhá proces objednávky konkrétního zboží a jeho následné přípravy k expedici a prodeji kupujícímu. Povšechný odkaz na žalobní argumentaci by Nejvyšší správní soud za jiných okolností považoval za poněkud nedostatečný, v posuzované věci nicméně nemohl ponechat problematiku výkladu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních bez povšimnutí. Zodpovězení otázky, zda stěžovatelce vznikl nárok na vrácení daně ve smyslu citovaného ustanovení, je totiž jedním z předpokladů pro určení, zda mohlo dojít k dvojímu zdanění téže povinnosti, jak namítá stěžovatelka. Pokud by stěžovatelce nárok

pokračování

na vrácení daně skutečně vznikl, již v důsledku doměření daně ze strany celního úřadu by byla nucena plnit tutéž daňovou povinnost dvakrát.

[25] Pro účely posouzení oprávněnosti kasačních námitek považuje Nejvyšší správní soud za potřebné shrnout nejprve relevantní skutečnosti vyplývající ze správního spisu.

[26] Stěžovatelka podávala za období leden až prosinec 2015 pravidelně (každý měsíc) řádné daňové přiznání ke spotřební dani z lihu. V jednotlivých daňových přiznáních si fakticky uplatňovala nárok na vrácení daně podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, a to tak, že množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu ponížila o množství vybraných výrobků vrácených v témže období do jejího daňového skladu, tj. do režimu podmíněného osvobození od daně. Stěžovatelka si tedy nárok na vrácení daně uplatňovala, aniž by jej řádně deklarovala na příslušném místě daňového přiznání a aniž by bylo z daňového přiznání vůbec patrné, že tak učinila. Dne 19. 2. 2016 stěžovatelka podala dodatečná daňová přiznání ke spotřební dani z lihu za jednotlivé měsíce roku 2015. Smyslem těchto daňových přiznání byla toliko administrativní náprava dřívějšího chybného postupu, neboť stěžovatelka v nich sice uvedla daň ve výši nezahrnuté v řádných daňových přiznáních, současně však uplatnila nárok na vrácení daně v téže výši. Výsledná daňová povinnost ze všech dodatečných daňových přiznání tedy činila 0 Kč.

[27] V období od 1. 2. 2018 do 6. 12. 2018 provedl celní úřad u stěžovatelky daňovou kontrolu spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden až prosinec 2015, během níž zjistil, že stěžovatelka si neoprávněně uplatňovala nárok na vrácení daně podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že nárok na vrácení daně celní úřad stěžovatelce neuznal v několika typových situacích: (1) u výrobků, které v době deklarovaného vrácení do daňového skladu fakticky neexistovaly (byly rozbité nebo chyběly), (2) u výrobků vyskladňovaných na základě meziskladových převodů do skladu logistického partnera stěžovatelky, odkud se také následně vrátily, (3) u výrobků vrácených na základě meziskladových převodů z podnikových prodejen stěžovatelky, (4) u výrobků, u nichž k vrácení došlo pouze administrativní cestou. V posuzované věci napadá stěžovatelka především neuznání nároku v případě vrácení výrobků ze skladu logistického partnera, k němuž docházelo na základě meziskladových převodů, tj. dokladů nesplňujících veškeré náležitosti podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

[28] Podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních *u zdaněných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu vzniká plátcí nárok na vrácení daně dnem jejich opětovného uvedení do režimu podmíněného osvobození od daně; daň může být vrácena jenom provozovateli daňového skladu, jenž je uvedl do volného daňového oběhu a jemuž byly tyto vybrané výrobky vráceny jako nepřevzaté kupujícím nebo z důvodu vyřadění nároků z vad vybraných výrobků; daň může být vrácena pouze v případě, že provozovatel daňového skladu úplatu za tyto vybrané výrobky neobdržel nebo pokud tuto úplatu kupujícímu vrátil.*

[29] Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku ve vztahu k výkladu citovaného ustanovení dospěl k závěru, že u sporných vybraných výrobků vrácených do daňového skladu stěžovatelky není splněno hned několik podmínek nezbytných pro vznik nároku na vrácení daně. Především zdůraznil, že dotčené výrobky sice stěžovatelka uváděla do volného daňového oběhu, v době jejich přesunu do skladu logistického partnera tak ovšem nečinila za účelem jejich prodeje a dodání kupujícímu. Za zásadní označil také důvody vrácení výrobků do daňového skladu. Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že se jednalo o výrobky, které cestu k zákazníkovi vůbec nenastoupily, jelikož byly po odvedení daně (avšak stále v době jejich umístění ve skladu logistického partnera) nějakým způsobem znehodnoceny, např. změnou vlastností, uplynutím doby použitelnosti či rozbitím. Množství z těchto výrobků pak ani nebylo fakticky vráceno do skladu žalobkyně, ale stalo se tak pouze administrativní cestou. V neposlední řadě krajský soud

poukázal na skutečnost, že v případě přesunu zboží do skladu logistického partnera stěžovatelka vystavovala toliko „meziskladové převody“ (nikoliv řádné daňové doklady, jako tomu bylo u vyskladnění zboží za účelem dodání kupujícím), které nesplňují náležitosti daňového dokladu podle § 5 zákona o spotřebních daních.

[30] Se závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Pokud stěžovatelka argumentuje tím, že k přesunu zboží do skladu logistického partnera docházelo za účelem jeho bezprostředního dodání kupujícím, tzn., že již v době převozu zboží stěžovatelka plnila některou z rámcových kupních smluv uzavřených s jejími obchodními partnery, nenachází takové tvrzení oporu ve správním spise. V průběhu daňové kontroly totiž stěžovatelka sama uvedla, že vybrané výrobky skladuje jak ve svém výrobním závodě (daňový sklad), tak u logistického partnera, přičemž v jeho skladu se nachází většina zásob vybraných výrobků. Tyto výrobky stěžovatelka převáží do skladu logistického partnera na základě „meziskladových převodů“. Logistický partner poté čeká na další instrukce, komu má výrobky vyskladnit. Informační systémy stěžovatelky a jejího logistického partnera jsou propojeny. Pokud tedy přijde objednávka od zákazníka, stěžovatelka ji zadá do svého informačního systému a následně dojde k automatickému přenosu objednávky i do informačního systému logistického partnera. Na jejím základě logistický partner zásilku zkompletuje a vyskladní (doručí) zákazníkovi. Některé výrobky uskladněné u logistického partnera pak současně podle stěžovatelky z určitých důvodů (zejména nejrůznějších vad těchto výrobků) nebylo možné prodat, proto byly vráceny na základě reklamačního listu a „meziskladového převodu“ do jejího daňového skladu.

[31] Nejvyšší správní soud je tedy přesvědčen, že do skladu logistického partnera stěžovatelka zboží přesouvala především za účelem jeho dalšího uskladnění. Ačkoliv docházelo k uvedení výrobků do volného daňového oběhu (protože logistický partner neprovozuje daňový sklad), nedělo se tak za účelem bezprostředního prodeje a jejich dodání kupujícím. Podmínkou pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních je mimo jiné skutečnost, že kupující (popřípadě jiný odběratel) vrátí plátcům daně zboží z důvodu vypořádání nároků z vad takového zboží, popřípadě je zboží plátcům daně vráceno proto, že jej kupující vůbec nepřevzal. O takovou situaci se však v posuzované věci vůbec nejednalo, neboť v době bezprostředně předcházející vrácení vybraných výrobků stěžovatelce byly tyto výrobky pouze uskladněny u jejího logistického partnera.

[32] Krajský soud dále na podporu svých tvrzení o nenaplnění podmínek podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních poukázal na skutečnost, že mnohé výrobky ani nebyly do daňového skladu stěžovatelky fakticky vráceny, neboť již toho času vůbec neexistovaly, popřípadě k jejich vrácení došlo pouze administrativní cestou. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že v případě pohybu zboží mezi daňovým skladem stěžovatelky a nedaňovým skladem logistického partnera žalovaný nárok na vrácení daně neuznal již z toho důvodu, že se nejednalo o výrobky vrácené kupujícím, respektive o výrobky, které by byly pro kupujícího připraveny a tento si je nepřevzal. Nejednalo se tedy nutně o zboží, které bylo rozbité, v tj. již fakticky neexistovalo nebo bylo znehodnocené. To ostatně úzce souvisí i s námitkou stěžovatelky ohledně dvojího zdanění, neboť u opravitelných výrobků tvrdila, že je opětovně uvedla do volného daňového oběhu. K tomu však podrobněji níže.

[33] Pro přehlednost Nejvyšší správní soud na tomto místě shrnuje důvody, které vedly k neuznání nároku na vrácení daně. Prvním z důvodů byla skutečnost, že některé výrobky již stěžovatelka vůbec fakticky nepřevzala zpět do daňového skladu, neboť se jednalo o výrobky rozbité, chybějící nebo o výrobky, u nichž docházelo jen k administrativním přesunům. U těchto výrobků nemá Nejvyšší správní soud pochyb o tom, že nárok na vrácení daně vzniknout nemohl, a to ať se jednalo o vrácení ze strany kupujícího, skladu logistického partnera či kupříkladu z podnikové prodejny stěžovatelky. Samostatnou skupinu tvořily výrobky vrácené



pokračování

ze skladu logistického partnera, které stěžovatelce vrátil samotný logistický partner, a to na základě „meziskladového převodu“ a vystaveného reklamačního protokolu, v němž bylo uvedeno „zboží nepřijaté pro expedici zákazníkům (vada na primárním obalu nebo náplně)“. Je tedy zřejmé, že se jednalo o vadné zboží, které však nebylo dosud dodáno kupujícímu a ani se nejednalo o situaci, kdy bylo dotčené zboží zkompletováno pro předání konkrétnímu odběrateli, který by jej odmítl převzít. Naopak se zjevně jednalo o zboží, k jehož poškození či znehodnocení zpravidla došlo v průběhu přepravy nebo manipulace (uskladnění) v daňovém skladu. Jedná se tedy o zboží, které dosud nenastoupilo cestu ke kupujícímu (odběrateli), což představuje v tomto typovém případě důvod rozhodný pro neuznání nároku na vrácení daně. Dokud totiž nebylo zboží předáno kupujícímu či minimálně připraveno k převzetí kupujícím, nepřichází vůbec nárok na vrácení daně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních v úvahu.

[34] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že na tomto místě záměrně ponechal stranou problematiku „meziskladových převodů“, již se bude podrobněji věnovat níže. Jakkoliv totiž krajský soud argumentoval i ve vztahu k neprokázání nároku na vrácení daně skutečností, že stěžovatelka vystavovala při přesunu zboží mezi daňovým skladem a skladem logistického partnera toliko „meziskladové převody“ a nikoliv řádné daňové doklady, nepovažuje Nejvyšší správní soud tuto okolnost pro posouzení naplnění podmínek podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních za rozhodnou.

[35] Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že krajský soud, jakož i před ním žalovaný správně dovodili, že stěžovatelka si nárok na vrácení daně uplatňovala v rozporu se zákonem, a proto také vznikl důvod k doměření daně.

[36] Stěžovatelka je dále přesvědčena, že dvakrát plnila tutéž daňovou povinnost, neboť u výrobků, které se vrátily do jejího daňového skladu (tzn. do režimu podmíněného osvobození od daně) sice (chybně) uplatnila nárok na vrácení daně, avšak následně daň znovu zaplatila při druhotném uvedení výrobků do volného daňového oběhu. Pokud následně celní úřad za tytéž výrobky daň doměřil s poukazem na neoprávněné uplatnění nároku na vrácení daně, zaplatila stěžovatelka (část) spotřební daň v konečném důsledku dvakrát.

[37] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že argumentace stěžovatelky se nevztahuje ke všem výrobkům, u nichž celní úřad neuznal nárok na vrácení daně, ale toliko k některým, stěžovatelkou přesně konkretizovaným výrobkům, které dle jejího tvrzení vykazovaly při vrácení do daňového skladu opravitelné vady, a proto je později mohla uvést zpět do volného daňového oběhu. Seznam těchto výrobků stěžovatelka předložila ve vyjádření k výsledkům daňové kontroly ze dne 26. 11. 2018, a to v podobě tabulky obsahující údaje o tom, které konkrétní výrobky opětovně zdanila a na základě jakého dokladu se tak stalo.

[38] Krajský soud vycházel při posuzování námitky dvojího zdanění z následujících tezí: (1) Stěžovatelce nevznikl nárok na vrácení daně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. (2) Stěžovatelka si přesto nárok na vrácení daně sama fakticky uplatňovala, a to ponižováním daňového základu v řádných daňových přiznáních. (3) Ani nesprávný postup při uplatnění daně nemůže vést k aprobaci dvojího zdanění téže povinnosti. (4) Stěžovatelka prokazovala zdanění vybraných výrobků při jejich druhotném uvedení do volného daňového oběhu pouze „meziskladovými převody“, tj. doklady nesplňujícími náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních. (5) Pro účely posouzení, zda nedošlo k dvojímu zdanění téže povinnosti, postačí, pokud stěžovatelka prokázala zdanění výrobků i jinak, než na základě řádného daňového dokladu.

[39] Pokud se jedná o první a druhou tezi, jejich pravdivost již Nejvyšší správní soud řádně osvědčil výše. Stejně tak se lze ztotožnit s tvrzením o nepřipustnosti dvojího zdanění, neboť se jedná o princip, který dlouhodobě prostupuje rozhodovací činností Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02, či ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007 - 87) a nepochybně je nezbytné dodržet jej i v posuzované věci.

[40] Spornou tak zůstává v zásadě pouze otázka, zda stěžovatelka prokázala opětovné zdanění dotčených výrobků.

[41] Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních *se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).*

[42] Podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních *daňový doklad podle odstavce 1, který je plátce povinen při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu bezodkladně vydat nabyvateli, popřípadě osobě, která pro nabyvatele nebo kupujícího výrobky podle odstavce 1 přechodně nabyvá, musí obsahovat tyto údaje: a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo plátce, b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, nabyvatele, c) množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení, d) výši spotřební daně celkem, e) datum vystavení daňového dokladu, f) číslo daňového dokladu.*

[43] Krajský soud v této souvislosti uvedl, že „meziskladové převody“, které vydávala stěžovatelka, nesplňují náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních, neboť neobsahují údaj o celkové výši spotřební daně. Dále pak dovedl, že stěžovatelce se nepodařilo zdanění vybraných výrobků prokázat ani jinak, neboť „meziskladové převody“ byly jedinými doklady, které k prokázání zdanění vybraných výrobků předložila.

[44] Takovou argumentaci krajského soudu považuje Nejvyšší správní soud za přepjatě formalistickou a poněkud nelogickou. Žalovaný i krajský soud shodně poukazovali na to, že jediným údajem, který v „meziskladových převodech“ chybí, a pro jehož absenci jej nelze považovat za řádný daňový doklad, je údaj o celkové výši spotřební daně. Jinak řečeno, „meziskladové převody“ obsahují u každé jednotlivé položky údaj o výši daně, chybí však jejich celkový součet. Jedná se tedy o nedostatek veskrze formálního charakteru, neboť k výsledné výši daně se lze dobrat jednoduchým součtem. Přitom počty jednotlivých položek uvedených na meziskladových převodech se u stěžovatelkou předložených dokladů pohybovaly v řádu jednotek. Pokud za takových okolností krajský soud i žalovaný opřeli svůj závěr o neprokázání zaplacení daně o tvrzení, že stěžovatelka nevystavila řádné daňové doklady, je takový názor zcela neudržitelný.

[45] Nejvyšší správní soud nadto upozorňuje na skutečnost, že krajský soud sice připustil možnost prokázání zdanění vybraných výrobků i jinak, než na základě řádného daňového dokladu, vzápětí se však odmítl obsahem „meziskladových převodů“ zabývat s odůvodněním, že se nejedná o daňový doklad splňující náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních. Za daných okolností by totiž bylo naopak logické, pokud by krajský soud přikročil k posouzení obsahu „meziskladových převodů“ a vyhodnotil, nakolik se tyto formálně nedokonalé doklady liší od dokladů splňujících náležitosti podle § 5 zákona o spotřebních daních a zda lze na základě v nich obsažených údajů dospět k závěru o zdanění sporných výrobků. Pakliže tak neučinil

pokračování

a ani neshledal, že tak měl učinit žalovaný, je jeho rozsudek nezákonný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[46] Nejvyšší správní soud tedy shledal nezákonnost rozsudku krajského soudu, primárně to však byl již žalovaný, který se s problematikou „meziskladových převodů“ vypořádal nedostatečně. Stěžovatelka se již v odvolání ohradila proti postupu celního úřadu, který dle jejího mínění nezohlednil jí předloženou tabulku podruhé zdaněného zboží, doplněnou o související meziskladové převody. Žalovaný pak v žalobou napadeném rozhodnutí pouze konstatoval, že meziskladové převody nesplňují náležitosti podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních, a proto také neprokazují zdanění vybraných výrobků. Nadto tak učinil toliko v souvislosti s vypořádáním námitky ohledně nároku na vrácení daně, ve vztahu ke stěžovatelkou tvrzenému dvojímu zdanění se již touto otázkou dále nezabýval. Takový způsob vypořádání odvolací námitky stěžovatelky je zcela nedostatečný, neboť bylo povinností žalovaného, aby se podrobně zabýval jí předloženými důkazy a vyhodnotil, zda k prokázání opětovného zdanění výrobků došlo či nikoliv. Žalovaný se nemůže odmítnout touto otázkou zabývat pouze s poukazem na skutečnost, že stěžovatelkou předložené doklady jsou formálně nedokonalé. Jeví se zcela absurdním, pokud by žalovaný měl zdanění výrobků za prokázané v situaci, kdy by stěžovatelka předkládala tytéž doklady, avšak doplněné o údaj o celkové výši spotřební daně. Z argumentace žalovaného se však dosud jeví, že by tomu tak bylo, a ostatně i stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že v pozdějších letech tento údaj do své dokumentace doplnila, v důsledku čehož již žalovaný „meziskladové převody“ bez dalšího přijímá jakožto řádné daňové doklady. Jakkoliv se v tuto chvíli jedná o tvrzení, jehož pravdivost není Nejvyšší správní soud schopen ověřit, bylo by vhodné, aby se i touto otázkou žalovaný následně zabýval.

[47] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že tvrzení žalovaného o neprůkaznosti „meziskladových převodů“ je sporné i z dalšího hlediska. Žalovaný v napadeném rozhodnutí mimo jiné uvedl, že stěžovatelka neprokázala zdanění vybraných výrobků ani při jejich prvotním uvedení do volného daňového oběhu do skladu logistického partnera stěžovatelky. To dovozoval právě ze skutečnosti, že i při tomto přesunu vydávala toliko „meziskladové převody“. Z postupu celního úřadu nicméně implicitně vyplývá, že zdanění výrobků při jejich prvotním uvolnění sporné vůbec není. Pokud by tomu tak totiž bylo, nejen že by si stěžovatelka neoprávněně uplatnila nárok na vrácení daně, ale ve skutečnosti by tak učinila u výrobků, které vůbec zdaněny nebyly. Nic takového však celní úřad nikdy netvrdil. Ze správního spisu je ostatně zjevné, že to byl právě až žalovaný, kdo poprvé zásadním způsobem zpochybnil hodnotu meziskladových převodů ve vztahu k prokázání zdanění vybraných výrobků. Pokud tak ovšem učinil, měl by svůj postup náležitě odůvodnit, což se v posuzované věci nestalo.

[48] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že pokud se jedná o otázku namítaného dvojího zdanění, krajský soud o věci uvážil chybně, byl proto naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. S ohledem na zjištěné vady žalobou napadeného rozhodnutí by však vrácení věci krajskému soudu nebylo účelné, proto se Nejvyšší správní soud rozhodl přikročit bez dalšího také ke zrušení rozhodnutí žalovaného. V dalším řízení se žalovaný bude řádně zabývat obsahem stěžovatelkou předkládaných meziskladových převodů, a to především ve vztahu k jí uplatněné námitce dvojího zdanění.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[49] S ohledem na všechny tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Jelikož již v žalobním řízení byly dány důvody pro zrušení také rozhodnutí žalovaného, krajský soud by v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než uvedené rozhodnutí zrušit. Povaha věci tak umožňuje,

aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 1, odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro vady řízení také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[50] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení před krajským soudem a řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch vůči žalovanému, který úspěch ve věci neměl (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[51] Důvodně vynaložené náklady žalobního řízení a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a dále odměna a náhrada hotových výdajů za zastupování advokátem. Odměna zástupce stěžovatelky byla v žalobním řízení určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to za dva úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby), tedy v celkové výši 6.200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených dvou úkonů právní služby, což je celkem 600 Kč. Odměna za zastupování advokátem za řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (sepsání kasační stížnosti). Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za tento úkon právní služby. Zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto součást nákladů řízení tvoří rovněž tato daň ve výši 2.142 Kč, tj. 21 % z částky 10.200 Kč odpovídající výši odměny a náhrady hotových výdajů za uvedené úkony právní služby (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[52] Celkové důvodně vynaložené náklady řízení stěžovatelky činí 20.342 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 29. ledna 2021

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu