



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **MAJORITY PETROL, s. r. o.**, IČO: 27242447,
sídlem Dobroměřice 470, 440 01 Dobroměřice,
zastoupená JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem,
sídlem Masarykovo náměstí 225, 256 01 Benešov,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2018, č. j. 2114/18/5300-21443-702551,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 1. 2018, č. j. 2114/18/5300-21443-702551, jímž žalovaný změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 3. 2017, č. j. 429342/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2012 ve výši 1 095 000 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 219 010 Kč, č. j. 429667/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 1 445 051 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 289 010 Kč, č. j. 429824/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 2 171 994 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 434 398 Kč, č. j. 429967/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 2012 ve výši 2 563 824 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 512 764 Kč, č. j. 430110/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 2 062 765 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 412 553 Kč, č. j. 430223/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 3 816 677 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 763 335 Kč, č. j. 430395/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 1 520 710 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 304 412 Kč, č. j. 430561/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období leden 2013 ve výši 2 742 634 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 548 526 Kč, č. j. 430713/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období únor 2013 ve výši 4 038 701 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 807 740 Kč, č. j. 430898/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období březen 2013 ve výši 1 963 945 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 392 789 Kč, č. j. 431059/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období duben 2013 ve výši 668 514 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 133 702 Kč, č. j. 431153/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 1 076 736 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 215 347 Kč, č. j. 431162/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červen 2013 ve výši 2 732 758 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 546 551 Kč, č. j. 431166/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 1 870 256 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 374 051 Kč, č. j. 431197/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 1 431 034 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 286 206 Kč, č. j. 431221/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 2013 ve výši 1 975 975 Kč a současně jí byla uložena

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

povinnost uhradit penále ve výši 395 195 Kč, č. j. 431222/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 1 784 008 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 356 801 Kč, č. j. 431232/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 940 858 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 188 171 Kč, a č. j. 431238/17/2509-50522-108737, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 939 723 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 187 944 Kč. Žalovaný provedl změnu textu na straně 3 dodatečných platebních výměrů v tom rozsahu, že doměřená daň včetně penále je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den vydání dodatečného platebního výměru; v ostatním zůstaly dodatečné platební výměry beze změny. Žalobkyně se současně v žalobě domáhala toho, aby soud zrušil dodatečné platební výměry správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba a další podání žalobkyně

2. Žalobkyně nejprve podrobně zrekapitulovala dosavadní průběh řízení. Namítala, že žalovaný nedbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, ani neprovedl celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání v rámci řetězové dodávky splňuje všechny podmínky při určení intrakomunitárního plnění. Žalovaný především nezjišťoval, zda předchozí dodání pohonných hmot, uskutečněná před dodáním zboží žalobkyni, nebyla spojena s přepravou, jaký byl celý řetězec subjektů zapojených do jednotlivých transakcí, kdo byl prvním pořizovatelem, který předložil své identifikační číslo k DPH a který projevil záměr přepravit zboží na území jiného členského státu Evropské unie (dále jen „EU“), kdo byl prvním pořizovatelem, na kterého bylo převedeno na území jiného členského státu EU právo nakládat se zbožím jako vlastník, kdo byl tím pořizovatelem, který měl smluvní vtaah se zahraničním výrobcem (rafinérií), který jediný mohl oprávněně převést právo nakládat se zbožím jako vlastník, zda se skutečně mohlo, či nemohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit několik dodání předcházejících dodání zboží žalobkyni a zda intrakomunitární přeprava zboží zahájená v jiném členském státě EU a ukončená v tuzemsku nesplývá s okamžikem rozhodným pro vyměření spotřební daně.
3. Namítala, že žalovaný se řádně nevypořádal s odvolacím důvodem, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Zástupce žalobkyně se po seznámení se zprávou z daňové kontroly odepřel podpis této zprávy a uvedl dostatečný a velmi závažný důvod. Tím, zda odepření podpisu zprávy z daňové kontroly bylo bezdůvodné, či se jednalo o důvod dostatečný, se správce daně nijak nezabýval a jakákoliv argumentace pro tento jeho postup a právní názor zcela chybí.
4. Uvedla, že žalovaný se řádně nevypořádal s její námitkou, že závěr správce daně uvedený ve zprávě o daňové kontrole o tom, že při nákupu zboží od společností PRIME INVEST s. r. o. (dále jen „PRIME INVEST“), KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o. (dále jen „KONT FUEL DISTRIBUTION“), JP servis-OIL s. r. o. (dále jen „JP servis-OIL“), SKY-SOFT spol. s r. o., LEDOPA GROUP s. r. o., Petrol Co. s. r. o. a Lloyd Systems a. s. se nejednalo o plnění, které je předmětem daně na území České republiky, což současně znamená, že nemohla vzniknout daňová povinnost u žádného z předchozích dodavatelů stojících ve stejném obchodním řetězci a že je zde dána evidentní souvislost s trestnou

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

činností dle trestního spisu sp. zn. B-5307/TS-12-2013, resp. s trestní věcí vedenou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015. Žalovaný se dle žalobkyně ani řádně nevypořádal s její námitkou, že se již v předchozím daňovém řízení vyskytla otázka ohledně určení data a místa vzniku daňové povinnosti, resp. určení intrakomunitárního plnění u totožných dodávek pohonných hmot, o které již pravomocně rozhodl jiný příslušný orgán daňové správy. Poznamenal, že daňové orgány si to neověřily, ač k tomu měly dostatek relevantních informací. Je dle názoru žalobkyně samozřejmé, že pokud došlo k daňové trestné činnosti v řetězové dodávce, muselo se tak stát pouze v případech vzniku tuzemské daňové povinnosti. Poznamenala, že nakonec podala sama dne 1. 11. 2017 žádost o nahlížení do spisu sp. zn. 46 T 5/2015 u Krajského soudu v Brně, aby opatřila navržené důkazní prostředky, které správce daně i žalovaný odmítli. Žalobkyni tyto důkazní prostředky soud neposkytl s odůvodněním, že se má žalobkyně obrátit na prvotního nositele těchto informací, tedy banky, daňovou a celní správu. Pokud by došlo k provedení žalobkyní navrhovaných důkazů, pak by zcela jistě vyšlo najevo, že daňová správa vybírá stejnou daň vícekrát a intrakomunitární plnění je ve stejné řetězové dodávce určeno více než jednou. Zdůraznila, že názor žalovaného, že v těchto případech předchozí dodavatelé nemohli uskutečnit tuzemská plnění, je v rozporu s dosavadním postupem daňových orgánů. Uvedla, že bylo v jiném daňovém řízení o místu zdanitelného plnění a vzniku tuzemské daňové povinnosti již dříve pravomocně rozhodnuto jiným správcem daně a žalovaný je tímto rozhodnutím vázán a jeho právní názor, že všechna tato dodání jsou intrakomunitární, je s tím v rozporu. Považovala za příznačné, že žalovaný zcela opomenul zjištění zahraničního správce daně, že zboží od společnosti Total Deutschland GmbH. bylo dodáno různým společnostem v České republice a jednalo se o třístranné obchody, které nebyly v Rakousku předmětem DPH.

5. Namítala, že se žalovaný řádně nevypořádal s nezákonností při zahájení daňové kontroly. Správce daně obdržel od Generálního finančního ředitelství, Sekce řízení rizik při správě daní, písemnost Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, z jejíhož obsahu vyplývá, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly k dispozici doklady v elektronické podobě, které byly vyjmuty z trestního spisu celní správy sp. zn. B-5307/TS-12/2013 vedeného proti osobám spojeným se společností Alfa Group Service and Investments a. s. Nesouhlasila s názorem žalovaného, že správce daně postupoval při zahájení daňové kontroly v souladu s daňovým řádem, a proto odvolacímu důvodu nelze přisvědčit. Poukázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55, podle něhož, dozwí-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být doměřena daň, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. Podle žalobkyně bylo správcem daně minimálně z písemnosti Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015 zřejmé, že správce daně nesplnil před zahájením daňové kontroly povinnost podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu vyzvat ji k podání dodatečného daňového přiznání.
6. Namítala, že správce daně a žalovaný jednali nezákonně, jestliže předmětná zdanitelná plnění neposuzovali v kontextu celé transakce, uskutečnění zdanitelného plnění mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní hodnotili izolovaně a po žalobkyni požadovali prokázání, kdy a kde došlo k dodání zboží, tj. k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník u jednotlivých obchodních případů, kdy byla dopravcem přepravní společnost 2K

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Group s. r. o. (dále jen „2K Group“). Byla toho názoru, že z výzvy k prokázání skutečností ze dne 15. 10. 2015 nebylo vůbec jasné, jaké další důkazy by měla žalobkyně předložit k prokázání těchto skutečností s přihlédnutím k povaze řetězového obchodu. Podle žalobkyně pochybnosti správce daně vyjádřené v této výzvě ve skutečnosti vůbec nepředstavovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti jejího účetnictví, které by vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Naopak to byl správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno ohledně zpochybnění přijetí tuzemského zdanitelného plnění. Nezákonný postup žalovaného je zřetelný též z toho, že všechny důkazní prostředky navržené žalobkyní paušálně odmítl, tento postup je v rozporu s účelem a smyslem § 92 odst. 4 a 5 písm. c) daňového řádu i v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38 a sp. zn. 4 Afs 295/2016).

7. Poukázala na to, že v případě, že by se žalovaný skutečně zabýval posouzením všech okolností v řetězové dodávce, zjistil by skutečného organizátora přepravy celé řetězové dodávky. Například u dodávek od společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION dle písemné smlouvy bylo stanoveno, že dopravu pohonných hmot zajišťuje prodávající, tento dodavatel také vydával detailní pokyny sjednanému dopravci na konkrétního řidiče a SPZ vozidla, o místě nakládky, o místě odbavení celním úřadem a přímo instruoval řidiče, aby po naložení zaslal SMS zprávu dle vzoru o každé jednotlivé dodávce, a to tak, že každá jednotlivá dodávka byla identifikována unikátním přepravním kódem a ARC kódem (odesílaná SMS zpráva obsahovala údaje o SPZ tahače a návěsu, množství a druhu přepravovaných pohonných hmot). Uvedla, že tento dodavatel přímo instruoval řidiče dopravce, aby SMS zprávu zasílal na mobilní telefonní čísla jeho zaměstnanců určená těmito pokyny, kteří pracovali jako obchodníci a dispečeri. Zdůraznila, že žalovaný konstatoval, že rámcové smlouvy s dodavateli žalobkyně nelze vyhodnotit ve prospěch jejího tvrzení, že dodání pohonných hmot mezi deklarovanými dodavateli KONT FUEL DISTRIBUTION, Rock Oil Praha, a. s., (dále jen „Rock Oil Praha“) či PRIME INVEST se fakticky uskutečnilo a že ani jeden z nich nemohl ovlivnit přepravu zboží. Návrhy žalobkyně na vyhledávání informací z daňových řízení jiných daňových subjektů a zjištění podstaty celého obchodního řetězce žalovaný odmítl z důvodu, že by byl popřen smysl dokazování, proč, jak a čím by byl popřen, však neodůvodnil.
8. Žalobkyně měla za to, že okamžik a místo, kdy a kde dochází k pořízení zboží z jiného členského státu EU spojenému s přepravou ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), se v zásadě shodují s okamžikem a místem ukončení přepravy zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně od odesílatele k příjemci. V dané věci se vždy jednalo o vybrané výrobky, které byly v okamžiku stáčení do cisterny přepravce v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a mohlo tedy dojít k faktickému dodání zboží od dodavatele žalobkyně až po ukončení dopravy těchto výrobků a ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Namítala, že v posuzovaných případech neměla jako nabyvatelka zboží faktickou možnost nakládat se zbožím jako vlastník, a proto nebyla oprávněným příjemcem a ani nebyla v jeho postavení. Uvedla, že dopravce zboží přepravoval v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z jiného členského státu EU a k ukončení dopravy v tomto režimu došlo až na území České republiky. Tato okolnost bránila tomu, aby kterýkoliv z předchozích článků řetězce mohl převést právo k tomuto zboží před ukončením režimu podmíněného osvobození od

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spotřební daně. K umožnění nakládat se zbožím jako vlastníkem na žalobkyni od bezprostředního dodavatele nemohlo dojít dříve než k uvedení tohoto zboží do volného oběhu. Tomuto názoru žalobkyně odpovídala i konstantní judikatura správních soudů (např. rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 146/2011-330 a rozsudek Nejvyššího soudu č. j. 5 Tdo 839/2015-I-180).

9. Žalobkyně v podání ze dne 18. 12. 2019 upozornila na to, že v soudním řízení ve věci AREX CZ, které se zabývalo v podstatě totožnou právní otázkou, již Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) vydal dne 19. 12. 2018 rozsudek C-414/17 a ve věci následně rozhodl i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176.

Vyjádření žalovaného k žalobě a jeho doplnění

10. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. V rámci řízení před správcem daně bylo zjištěno, že předmětné transakce s pohonnými hmotami probíhaly v rámci řetězců společností, kdy docházelo k postupnému převodu vlastnického práva k předmětnému zboží. Žalovaný poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 77/2015-43, 2 Afs 155/2016-70, 1 Afs 87/2016-45 a 5 Afs 221/2016-25 a uvedl, že daňové orgány postupovaly ve shodě se závěry uvedenými v těchto rozsudcích, když vzhledem k rozporům mezi stavem deklarovaným žalobkyní a stavem faktickým byly podrobně ověřovány veškeré skutkové okolnosti a byl zcela legitimně učiněn závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že oprávněně uplatnila nárok na odpočet daně v souladu s § 72 zákona o DPH, a to z toho důvodu, že u předmětných plnění nedošlo k jejich uskutečnění jiným plátcem s místem plnění v tuzemsku. Zdůraznil, že judikatura SDEU stanoví jasná pravidla, jak rozklíčovat složité řetězové dodávky, která směřují jak k určení okamžiku přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastníkem, tak k identifikaci subjektu, který disponuje znalostí transakce. K otázce přepravy a její důležitosti pro projednávaný případ žalovaný uvedl, že pro účely určení, která transakce v rámci předmětného řetězového obchodu je tou jedinou pohyblivou dodávkou, musí v duchu judikatury SDEU platit, že je to právě a jen to dodání zboží, v rámci něhož jeden člen řetězce fakticky zajišťuje organizaci přepravy zboží z jiného členského státu EU do tuzemska, neboť pouze tento člen řetězového obchodu má ve své sféře moci možnost ovlivnit samotnou realizaci přepravy, a tedy i fakticky její průběh. Z uvedeného dle žalovaného vyplývá, že naložením pohonných hmot na dopravní prostředky smluvního dopravce přešlo na žalobkyni ve smyslu judikatury SDEU právo nakládat se zbožím jako vlastníkem a že to byla žalobkyně, kdo na svůj účet organizoval a fakticky realizoval přepravu pohonných hmot, a proto ji lze považovat za jediného organizátora přepravy, když se ani jeden z předchozích článků řetězce nijak nepodílel na přepravě zboží, postupné převody práva nakládat se zbožím jako vlastníkem mezi jednotlivými články obchodního řetězce se uskutečnily již v jiném členském státě EU, kde právo nakládat se zbožím nabyla taktéž žalobkyně. Konstatoval, že místem plnění ve smyslu judikatury SDEU tak byly jiné členské státy EU. Naopak žalobkyně, která tvrdí, že právo nakládat se zbožím jako vlastníkem nabyla až v tuzemsku, toto své tvrzení neprokázala.
11. K námitce týkající se zahájení a ukončení daňové kontroly měl žalovaný za to, že se s ní již dostatečně vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí. Uvedl, že správce daně nemohl s jistotou předvídat doměření daně, neboť to bylo závislé na zjištění uvedených skutečností

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

z dalších důkazů (např. smluv, přepravních dokladů apod.). Nelze tedy konstatovat, že by před zahájením daňové kontroly správce daně disponoval takovými konkrétními poznatky, na jejichž základě by mohl důvodně a najisto předpokládat, že vyměřená daň má být vyšší. Podle žalovaného nedošlo k porušení práv žalobkyně, neboť u správce daně existovaly pochybnosti, které bylo vhodné prověřit daňovou kontrolou. Podotkl, že učinění výzvy daňovému subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení nepředstavuje bezpodmínečnou povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly.

12. Uvedl, že se s námitkou odepření podpisu zprávy o daňové kontrole vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí v odst. 39 a 40. Jak navíc plyne z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole, byla žalobkyně o důsledcích odepření podpisu zprávy o daňové kontrole prokazatelně poučena, a to na stranách 3 a 4 uvedeného protokolu. Na straně 4 protokolu se pak správce daně vyjádřil, že žalobkyní uvedené důvody nejsou dostatečné k odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole s odkazem na § 88 odst. 6 daňového řádu. Trval na tom, že bylo dostatečně prokázáno, že daňová kontrola byla ukončena, a to dnem 27. 2. 2017, kdy žalobkyně odmítla zprávu podepsat.
13. Žalovaný zdůraznil, že pojem dodání zboží jako autonomní pojem unijního práva je nutné vykládat v tom smyslu, že zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem, bez ohledu na to, že z hlediska vnitrostátního soukromého práva na ni nebylo převedeno vlastnické právo, a tedy z hlediska soukromoprávního jí právo věc užívat, zničit, zcizit apod. nesvědčí. Poukázal na to, že žalobkyně v reakci na výzvu k prokázání skutečností doložila požadované zálohové faktury a dále mj. uvedla, že se na ni správce daně snaží přenést důkazní břemeno, podle jejího názoru však nebylo na ni, aby prokazovala, že její dodavatelé uskutečnili intrakomunitární plnění. Místo předložení dalších důkazních prostředků prokazujících její tvrzení tak podle žalovaného popřela smysl dokazování, když svou důkazní povinnost téměř zcela přenesla na správce daně. Trval na tom, že žalobkyně žádným způsobem neprokázala to, k čemu byla vyzvána správcem daně ve výzvě ze dne 13. 10. 2015, a to že místem plnění bylo jí deklarované tuzemsko.
14. K námitce týkající se jiných řízení daňové správy žalovaný uvedl, že není s ohledem na povinnost mlčenlivosti oprávněn žalobkyní sdělovat jakékoli informace či výsledky daňových kontrol provedených u jiných dodavatelů, příp. dalších daňových subjektů v rámci obchodního řetězce. Zdůraznil, že tyto daňové subjekty jsou ve zcela jiném postavení než žalobkyně, která přepravu pohonných hmot z jiného členského státu EU sama organizovala. Pokud bylo v daném případě prokázáno, že žalobkyně uskutečnila intrakomunitární plnění, nemohly obchodní společnosti deklarované žalobkyní jako její dodavatelé uskutečnit tuzemská plnění. Konstatoval, že žalobkyně jako osoba, která určovala, kam měly být pohonné hmoty přepraveny, musela mít zmapován celý dodavatelský řetězec, a tudíž by sama měla mít dostatek relevantních důkazních prostředků, které však správci daně nepředložila, ba naopak se na něj snažila přenést důkazní břemeno. Upozornil na to, že k uskutečnění zdanitelného plnění pro účely DPH dochází okamžikem dodání zboží, nikoli okamžikem zakládajícím vyměření spotřební daně z tohoto zboží. Vzájemná souvislost a podmíněnost obou daňových režimů z příslušné právní úpravy nevyplývá. Výběr spotřební daně je postaven na zcela odlišné úpravě a principech než výběr DPH.
15. Žalovaný uvedl, že po posouzení všech skutečností vyplývajících ze správního spisu nelze

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dospět k závěru, že správce daně posuzoval předložené důkazní prostředky subjektivně a izolovaně. Správce daně při prověřování skutečností rozhodných pro posouzení oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně postupoval v rámci nalézacího řízení v souladu s § 5 odst. 1 daňového řádu, kdy rozhodné skutečnosti posuzoval jednotlivě a ve vzájemných souvislostech s přihlédnutím ke všem zjištěným skutečnostem v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 daňového řádu.

16. V doplnění vyjádření žalovaný poukázal na rozsudek SDEU z 19. 12. 2018 ve věci C-414/17 (ve věci AREX CZ). SDEU se v tomto rozsudku k podmíněnosti osvobození od DPH režimem podmíněného osvobození od spotřební daně předmětné dodávky vyjádřil tak, že tento není a ani nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení musí být přičtena přeprava. Žalovaný dále zdůraznil, že z okolností případu jednoznačně vyplývá, že naložením pohonných hmot na dopravní prostředky smluvního dopravce v jiném členském státě EU přešlo na žalobkyni ve smyslu judikatury SDEU právo nakládat se zbožím jako vlastník a že to byla právě žalobkyně, která na svůj účet organizovala a fakticky realizovala přepravu pohonných hmot, místem plnění tak byly jiné členské státy EU. Dodal, že to, zda určité dodávce (v intrakomunitárních dodávkách spojených s jedinou přepravou) předchází či po ní následuje dodávka spojená s režimem spotřební daně, není nikterak určující pro to, která dodávka má být kvalifikována jako intrakomunitární – tj. na jedné straně jako pořízení zboží uvnitř Společenství a na straně druhé jako od daně osvobozené dodání uvnitř Společenství. Uvedený závěr dle žalovaného jednoznačně vyplývá z odst. 72 až 74 rozsudku SDEU ve věci AREX CZ.

Posouzení věci soudem

17. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně nesdělila soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byla ve výzvě výslovně poučena, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
18. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
19. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný řádně nevypořádal s odvolacím Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důvodem, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. S touto námitkou soud nesouhlasí, neboť žalovaný se důvody, pro které zástupce žalobkyně odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole, zabýval na v odst. 38 až 42 svého rozhodnutí. Žalovaný výslovně uvedl, že pouhý odkaz na rozpor se závěry Nejvyššího správního soudu učiněnými v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 7/2015-43, www.nssoud.cz, nelze považovat za dostatečný důvod ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný se též vyjádřil k druhému důvodu vedoucímu žalobkyni k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, přičemž zdůraznil, že nepodepsání zprávy o daňové kontrole z důvodu obavy žalobkyně z nadržování a umožnění uniknout případným pachatelům trestného činu trestnímu stíhání je nedůvodné. Žalovaný konstatoval, že podepsáním zprávy o daňové kontrole není vyjádřen bezvýhradný souhlas daňového subjektu s obsahem této zprávy a závěry zde uvedenými, neboť mu není odepřeno právo odvolat se proti rozhodnutí o dani, jehož odůvodněním je právě zpráva o daňové kontrole. Z uvedeného dle soudu plyne, že žalovaný se řádně zabýval tím, zda odepření podpisu zprávy z daňové kontroly bylo bezdůvodné, či se jednalo o důvod dostatečný. Soud tedy nemůže souhlasit se žalobkyní, že by v žalobou napadeném rozhodnutí zcela chyběla jakákoliv argumentace žalovaného pro tento jeho postup a jeho právní názor.

21. Dále žalobkyně namítala, že se žalovaný řádně nevypořádal s její námitkou, že závěr správce daně uvedený ve zprávě o daňové kontrole o tom, že se při nákupu zboží nejednalo o plnění, které je předmětem daně na území České republiky, což současně znamená, že nemohla vzniknout daňová povinnost u žádného z předchozích dodavatelů stojících ve stejném obchodním řetězci a že je zde dána evidentní souvislost s trestnou činností dle trestního spisu sp. zn. B-5307/TS-12-2013, resp. s trestní věcí vedenou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015. Žalovaný se dle žalobkyně řádně nevypořádal ani s její námitkou, že se již v předchozím daňovém řízení vyskytla otázka ohledně určení data a místa vzniku daňové povinnosti, resp. určení intrakomunitárního plnění u totožných dodávek pohonných hmot, o které již pravomocně rozhodl jiný příslušný orgán daňové správy. Ani s touto námitkou soud nesouhlasí. S těmito námitkami se žalovaný vypořádal v odst. 86 až 88 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný především zdůraznil, že není s ohledem na povinnost mlčenlivosti oprávněn žalobkyni sdělovat jakékoli informace či výsledky daňových kontrol provedených u jejích dodavatelů, příp. dalších daňových subjektů v rámci obchodního řetězce. Žalovaný poukázal též na to, že tyto daňové subjekty jsou ve zcela jiném postavení než žalobkyně, která přepravu pohonných hmot z jiného členského státu EU organizovala, přičemž - jak žalovaný uvedl v odst. 54 svého rozhodnutí - žalobkyně své důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně splnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH uplatněného na řádku 40 daňových přiznání neunesla. Tento stav nemohl být dle názoru žalovaného zhojen nepřímým důkazem, tzn. zjištěním, zda její dodavatelé odvedli z předmětných plnění daň na výstupu. Žalovaný v této souvislosti dále poznamenal, že pokud bylo prokázáno, že žalobkyně uskutečnila intrakomunitární plnění, nemohly obchodní společnosti deklarované žalobkyní jako její dodavatelé uskutečnit tuzemská plnění. Žalovaný upozornil na to, že povinnost odvést daň na výstupu nemusí plátcí daně vzniknout jen v případě, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, důvod pro vznik takové povinnosti vyplývá také např. z § 108 odst. 1 písm. k) téhož zákona, které stanovuje povinnost přiznat a odvést daň osobě, která uvedla daň na daňovém dokladu, a to bez ohledu na to, zda je potvrzeno uskutečnění těchto plnění tak, jak je deklarováno, tedy s místem plnění v tuzemsku. K otázce využití Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

informací ze žalobkyní označovaného trestního spisu žalovaný uvedl, že správce daně žádnými takovými informacemi nedisponoval. Žalovaný též poukázal na rozdíly mezi trestním a daňovým řízením, přičemž zdůraznil, že otázka, zda rozhodnutí vydané v trestním řízení zavazuje správce daně k určitému výsledku jím vedeného řízení, by byla relevantní pouze v případě, pokud by výsledek daňového řízení měl být závislý na otázce, zda došlo, nebo nedošlo ke spáchání trestného činu, či zda se jej dopustila konkrétní osoba, zejména svědek či daňový subjekt. Výsledky obou řízení však nejsou a ani nemohou být provázány.

22. Žalobkyně rovněž namítala, že se žalovaný řádně nevypořádal s nezákonností při zahájení daňové kontroly, když správci daně bylo minimálně z písemnosti poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015 zřejmé, že správce daně nesplnil před zahájením daňové kontroly povinnost podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu vyzvat ji k podání dodatečného daňového přiznání. Touto otázkou se žalovaný zabýval v odst. 36 a 37 svého rozhodnutí, přičemž uvedl, že správce daně nemohl s jistotou předvídat doměření daně, neboť to bylo závislé na zjištění skutečností z následně provedených důkazů (např. smluv, přepravních dokladů apod.), a nelze tedy konstatovat, že by správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval takovými konkrétními poznatky, na základě kterých by mohl důvodně a najisto předpokládat, že doměřená daň má být vyšší.
23. Soud konstatuje, že žalovaný též odůvodnil, proč odmítl provést návrhy žalobkyně na vyhledávání informací z daňových řízení jiných daňových subjektů a zjištění podstaty celého obchodního řetězce a proč by v této souvislosti byl popřen smysl dokazování (srov. odst. 70 ve spojení s odstavci 31 a 53 až 55 žalobou napadeného rozhodnutí). Soud shrnuje, že námitky žalobkyně týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného nejsou důvodné.
24. Poté přistoupl soud k posouzení námítky týkající se nezákonnosti zahájení daňové kontroly, neboť správci daně bylo minimálně z písemnosti nazvané Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015 zřejmé, že správce daně nesplnil před zahájením daňové kontroly povinnost podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu vyzvat ji k podání dodatečného daňového přiznání. Podle § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu, „[z]jistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2“. Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu“.
25. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, www.nssoud.cz, má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena. Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kroky nepřipustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

26. Předně je třeba zdůraznit, že správce daně neměl k dispozici písemnost Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176, o které žalobkyně tvrdí, že ji měl správce daně obdržet, a z jejíhož obsahu by mělo plynout, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly k dispozici doklady v elektronické podobě, které byly vyjmuty z trestního spisu celní správy sp. zn. B-5307/TS-12/2013 vedeného proti osobám spojeným se společností Alfa Group Service and Investments a. s. Žádná taková písemnost Generálního finančního ředitelství se v daňovém spise nenachází a daňové orgány s žádnou takovou písemností v daňovém řízení nepracovaly a jejím obsahem neargumentovaly. Soud podotýká, že jediné písemnosti, které časově předchází zahájení daňové kontroly u žalobkyně (protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 5. 2015), souvisí s místním šetřením provedeným dne 15. 4. 2015 (srov. protokol o místním šetření ze dne 15. 4. 2015), kterého se účastnila jednatelka žalobkyně. Při tomto místním šetření požadoval správce daně u vybraného soupisu přeprav zajišťovaných pro žalobkyní společností 2K Group doložení toho, kdo objednal a hradil přepravu, odkud a kam bylo zboží přepravováno, jaký druh zboží byl přepravován, množství naloženého a vyloženého zboží a kdo byl dodavatelem zboží. Na tuto výzvu správce daně k doložení dokladů žalobkyně reagovala podáním ze dne 22. 4. 2015 a doložila správci daně účetní doklady k požadovaným přepravám pohonných hmot.
27. Soud konstatuje, že správce daně neměl před zahájením daňové kontroly k dispozici takové skutečnosti nebo důkazy, které by nasvědčovaly tomu, že by žalobkyni měla být určita daň doměřena. Správce daně měl na základě žalobkyní předložených dokladů pochybnosti o správnosti daňového tvrzení žalobkyně, které ostatně správce daně formuloval ve výzvě k prokázání skutečností. Za této situace správce daně nepochybil, pokud zahájil daňovou kontrolu k tomu, aby prověřil správnost daňových tvrzení žalobkyně a jiných okolností majících vliv na stanovení její daňové povinnosti. Námitka žalobkyně o nezákonnosti zahájení daňové kontroly tak není důvodná.
28. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.

29. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
30. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, www.usoud.cz).
31. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“

32. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, www.nssoud.cz.
33. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, www.usoud.cz, vyslovil, že „... *důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
34. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti, které specifikoval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 10. 2015. V této výzvě správce daně požadoval po žalobkyni za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2013 prokázat, že uplatnila nárok na odpočet daně dle dokladů obsažených v příloze dané výzvy v souladu s § 72 odst. 3 zákona o DPH. Zejména měla žalobkyně prokázat, kdy a kde došlo k dodání zboží, tj. k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem v souladu s § 13 zákona o DPH mezi dodavatelem a žalobkyní u plnění deklarovaných na daňových dokladech, tzn. prokázat, že místem plnění bylo tuzemsko dle § 7 zákona o DPH a tato plnění jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Ve výzvě správce daně konstatoval, že hlavní ekonomickou činností žalobkyně byl nákup pohonných hmot a jejich následný prodej jednak na čerpacích stanicích provozovaných žalobkyní a jednak na čerpacích stanicích jejich odběratelů. Správce daně poukázal na to, že dodavateli pohonných hmot žalobkyni v kontrolovaných zdaňovacích obdobích u obchodních případů, které jsou předmětem výzvy k prokázání skutečností, byly společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION, Rock Oil Praha, RockOil, společnost s ručením omezeným, PRIME INVEST, SKY-SOFT spol. s r. o., LEDOPA GROUP s. r. o., JP servis-OIL, Petrol Co. s. r. o. a Lloyd systems a. s. Správce daně zdůraznil, že přepravy pohonných hmot zajišťovala žalobkyně sama na své náklady, a to z místa nakládky v jiném členském státě EU, neboť ty jí, jak je deklarováno Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

na dokladech o přepravě zboží, byly na základě objednávky fakturovány přímo od dopravce pohonných hmot, kterým byla společnost 2K Group. Správce daně poznamenal, že dle údajů z obchodního rejstříku je společnost 2K Group personálně spojena se žalobkyní, neboť jednatelka žalobkyně M. K. je zároveň jednatelkou společnosti 2K Group, a podílí se tak na vedení obou obchodních korporací. Správce daně též uvedl, že společník s jednou polovinou obchodního podílu na základním kapitálu žalobkyně K. K. je současně společníkem s jednou polovinou obchodního podílu na základním kapitálu společnosti 2K Group, jedna fyzická osoba je tak spoluvlastníkem obou uvedených společností. Z výše uvedeného dle správce daně vyplynulo, že přeprava pohonných hmot byla zajištěna personálně a majetkově spojenou společností 2K Group, a to od června 2012 do dubna 2013. Správce daně dále konstatoval, že od zdaňovacího období květen 2013 byla přeprava dokladově rozdělena mezi žalobkyni a velkoobchodníka z jiného členského státu EU (rakouská společnost AT Petrol Handels GmbH., dále jen „AT Petrol Handels“), který – jak vyplývá z předložených dokladů – nefiguruje v obchodních vztazích jako prodávající, pořizující nebo zmocněná osoba, přestože hradí část přepravy. Správce daně zdůraznil, že ve všech případech těchto přeprav bylo zboží naloženo v jiném členském státě EU (Německo, Rakousko, Slovinsko) a jelo rovnou bez vykládek či překládek přímo k žalobkyni nebo jejím odběratelům na čerpací stanice. Správce daně uvedl, že z CMR listů zjistil, že prověřované nakládky pohonných hmot probíhaly v jiných členských státech EU a zboží bylo z místa nakládky přepraveno přímo do tuzemska, přeprava byla pouze jedna, zboží nebylo cestou nikde vykládáno ani překládáno, a jednalo se tedy o prodeje pohonných hmot stáčených na čerpacích stanicích žalobkyně, případně na čerpacích stanicích odběratelů žalobkyně přímo z dopravního prostředku v tuzemsku.

35. Správce daně postupoval zcela správně a v souladu se zákonem, pokud podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval žalobkyni k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, přičemž v odůvodnění této výzvy žalobkyni srozumitelně vysvětlil, jaké pochybnosti mu vyvstaly a z jakých důvodů. Současně žalobkyni instruoval v tom směru, jaké skutečnosti má prokázat a jakým způsobem to má učinit. Soud se proto nemůže ztotožnit s námitkou žalobkyně, že správcem daně specifikované a řádně odůvodněné pochybnosti vůbec nepředstavovaly důvodné pochybnosti o správnosti její daňové povinnosti (odpočtu DPH), a tedy i o správnosti jejího účetnictví, které by vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Tato námitka je tudíž nedůvodná.
36. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňových přiznáních, resp. v dalších podáních, tj. že u uplatněných nároků na odpočet DPH byly splněny podmínky § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH. To znamená, že bylo povinností žalobkyně prokázat, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastníkem na žalobkyni ve vazbě na určení místa plnění deklarovaného zboží spojeného s jednou přepravou organizovanou žalobkyní. Této povinnosti žalobkyně nedostála, neboť daňovým orgánům takové důkazní prostředky, jimiž by vyvrátila výše popsané pochybnosti správce daně, nepředložila. Žalobkyně tak neunesla své důkazní břemeno, a proto správce daně rozhodl v její neprospěch.
37. Žalobkyně v daňovém řízení i v žalobě tvrdila, že v dané věci se vždy jednalo o vybrané výrobky, které byly v okamžiku stáčení do cisterny přepravce v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a mohlo tedy dojít k faktickému dodání zboží od Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dodavatele žalobkyně až po ukončení dopravy těchto výrobků a ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Tato okolnost podle názoru žalobkyně bránila tomu, aby kterýkoliv z předchozích článků řetězce mohl převést právo k tomuto zboží před ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. K umožnění nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni od bezprostředního dodavatele nemohlo dojít dříve než při uvedení tohoto zboží do volného oběhu.

38. Tento právní názor žalobkyně je mylný. Lze v této souvislosti odkázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176 (ve věci společnosti AREX CZ a. s.), publ. pod č. 3901/2019 Sb. NSS, www.nssoud.cz, na něž poukazovala též žalobkyně. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud, jehož závěry zdejší soud plně sdílí, konstatoval, že *„pohonné hmoty nabyvané osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení jsou předmětem DPH, nemají podle směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty odlišný režim, než má jiné jí pořizované zboží. Pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za pořízení zboží uvnitř území Evropské unie, není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. I v těchto případech se uplatní obecná pravidla pro určení, kterému pořízení má být přeprava přičtena, vyvážající z určení toho, které plnění je předmětem DPH dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice Rady 2006/112/ES a jemu odpovídajícího § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (rozsudek SDEU ze dne 19. 12. 2018, AREX CZ, C-414/17)“*. Z uvedeného plyne, že se nelze ztotožnit s námitkami žalobkyně, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, by nemohlo dojít k převodu nakládat s věcí jako vlastník.
39. Ve zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016-176 Nejvyšší správní soud dále dovodil, že *„dodáním zboží se pro účely DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Převod práva nakládat s věcí jako vlastník nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině případů k dodání zboží 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“*.
40. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že 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 SDEU ze dne 8. 2. 1990, ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe). Zahrnuje *„právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami“* či *„právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity“* (rozsudek SDEU ze dne 6. 2. 2003, ve věci C-185/01, 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, www.nssoud.cz, dovodil, že *„dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník [...] 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Forwarding Enterprise Safe, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.“

41. Soud nesouhlasí se žalobkyní v tom, že by se správce daně i žalovaný zaměřili výhradně na posouzení otázky, kdo zajišťoval přepravu pohonných hmot z jiného členského státu EU na území České republiky a kdo zaplatil přepravné a kdo je organizátorem přepravy. Správce daně žalobkyni soustavně prezentoval na základě provedených důkazů svůj názor spočívající nejen v tom, že žalobkyně hradila personálně propojené společnosti 2K Group přepravu pohonných hmot a že žalobkyně byla organizátorem přepravy, nýbrž i v tom, že žalobkyni vzniklo u dotčených přeprav pohonných hmot právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník (srov. str. 3 až 9 výzvy k prokázání skutečností ze dne 13. 10. 2015, str. 7 až 15 úředního záznamu o seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů ze dne 27. 10. 2016 nebo str. 7 až 17 a str. 49 zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 2. 2017).
42. Rovněž žalovaný hodnotil to, zda žalobkyně byla organizátorem přepravy a zda na žalobkyni přešlo právo s pohonnými hmotami nakládat jako vlastník na území jiného členského státu EU nebo na území České republiky. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že pravidla judikatury SDEU, jak rozklíčovat složité řetězové dodávky, směřují jak k určení okamžiku přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník, tak k identifikaci subjektu, který disponuje znalostí transakce. K otázce přepravy a její důležitosti pro projednávaný případ žalovaný uvedl, že pro účely určení, která transakce v rámci předmětného řetězového obchodu je tou jedinou pohyblivou dodávkou, musí v duchu judikatury SDEU platit, že je to právě a jen to dodání zboží, v rámci něhož jeden článek řetězce fakticky zajišťuje organizaci přepravy zboží z jednoho členského státu EU do tuzemska, neboť pouze tento článek řetězového obchodu má ve své sféře moci ovlivnit samotnou realizaci přepravy, a tedy i fakticky její průběh. Žalovaný konstatoval, že naložením pohonných hmot na dopravní prostředky smluvního dopravce v jiném členském státě EU přešlo na žalobkyni ve smyslu judikatury SDEU právo nakládat se zbožím jako vlastník a že to byla právě žalobkyně, kdo na svůj účet organizoval a fakticky realizoval přepravu pohonných hmot, a proto ji lze považovat za jediného organizátora přepravy, když se ani jeden z předchozích článků řetězce nijak nepodílel na přepravě zboží. Žalovaný dospěl k závěru, že postupné převody práva nakládat se zbožím jako vlastník mezi jednotlivými články obchodního řetězce se uskutečnily již v jiném členském státu EU, kde právo nakládat se zbožím nabyla taktéž žalobkyně. Podle názoru žalovaného tak místem plnění ve smyslu judikatury SDEU byly jiné členské státy EU.
43. Soud se shoduje s hodnocením daňových orgánů spočívajícím v tom, že žalobkyně zajišťovala přepravu pohonných hmot z místa nakládky v jiném členském státě EU do České republiky prostřednictvím personálně propojené společnosti 2K Group a současně určovala i osoby konečné spotřeby, jimiž byli odběratelé žalobkyně a její vlastní čerpací stanice. Z toho lze odvodit oprávnění žalobkyně nakládat se zbožím jako jeho vlastník, které žalobkyně získala již v okamžiku převzetí zboží přepravcem. Z faktur za přepravu, které jsou součástí správního spisu, bylo v projednávané věci zjištěno, že přepravu pohonných hmot u společnosti 2K Group v období od června 2012 do dubna 2013 objednávala a platila výhradně žalobkyně, nikoli prostřední články obchodního řetězce. Dále daňové orgány zjistily, že od zdaňovacího období květen 2013 byla přeprava dokladově rozdělena mezi žalobkyni, jež hradila dopravu na území České republiky, a rakouskou společnost AT Petrol Handels, které byly společnostmi 2K Group fakturovány. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

náklady na přepravu v jiném členském státě EU. Nutno zdůraznit, že daná rakouská společnost nijak nefiguruje v obchodních vztazích jako prodávající, pořizující nebo zmocněná osoba, přestože hradí část přepravy. Soud sdílí závěr žalovaného, že přefakturační nákladů na přepravu na území jiného členského státu zmíněné rakouské společnosti měla jen zastříti skutečný stav věci. Jak již bylo uvedeno, pohonné hmoty byly nakupovány v jiném členském státě EU (v tomto případě v Německu), prodávány v České republice a přeprava pohonných hmot nebyla nijak přerušována, přičemž na konci fakturačního řetězce stála žalobkyně. K závěru o účelovosti rozdělení nákladů na přepravu mezi žalobkyni a rakouskou společností AT Petrol Handels vede též osoba jednatele této společnosti T. N. Pan N. působil jako jednatel společnosti Rock Oil Praha, od něhož žalobkyně v rámci fakturačního řetězce pořizovala zboží v předmětných zdaňovacích obdobích, a také v krátkém časovém úseku (od 4. 5. 2005 do 17. 6. 2005) byl jednatelem a společníkem žalobkyně (ještě pod obchodní firmou Rock Oil 2K, s. r. o.).

44. Z mezinárodních přepravních listů, které jsou přiloženy k jednotlivým fakturám, dále vyplynulo, že pohonné hmoty od odesílatelů v jiných členských státech EU (Německo, Rakousko, Slovinsko) přebíral přepravce 2K Group a obdržení zboží od něj poté potvrdila ve většině případů přímo žalobkyně, v téměř všech ostatních případech potvrdily obdržení zboží společnosti odlišné od těch, které žalobkyně označila za své dodavatele (patrně šlo o odběratele žalobkyně). U menší části faktur vystavených společností 2K Group byla předmětem fakturace pouze vnitrostátní přeprava v rámci České republiky, přeprava v jiném členském státě byla fakturována rakouské společnosti AT Petrol Handels, nicméně i k těmto fakturám byly připojeny mezinárodní přepravní listy či jiné obdobné dokumenty potvrzující, že zboží v jiném členském státě EU převzal přepravce 2K Group a následně je obdržela přímo žalobkyně. Vycházejí z výše uvedených názorů Nejvyššího správního soudu ohledně intrakomunitárního dodání zboží lze na základě dokumentů obsažených ve správním spisu konstatovat, že v tomto případě bylo dodání zboží spojeno pouze s jednou přepravou, která byla zajištěna kupujícím (žalobkyní), neboť je zcela nepochybné, že žalobkyně přepravu objednávala a platila. Přepravu lze proto přičíst tomu plnění, ve kterém figurovala jako kupující žalobkyně. Dále je třeba zohlednit skutečnost, že přepravu z jiných členských států EU do České republiky vždy zajišťovala společnost 2K Group, která je personálně propojena se žalobkyní, neboť 50 % obchodní podíl na obou těchto společnostech v rozhodném období vlastnila táž osoba – K. K., jenž byl současně jednatelem obou společností. Dále personální propojení obou společností lze shledat též u paní M. K., která byla jednatelkou obou společností. Všechny transakce probíhaly tak, že společnost 2K Group převzala zboží v jiném členském státě EU a následně je přepravila do České republiky, kde je předala v drtivé většině případů žalobkyni, v ostatních případech pak jiným společnostem, ovšem až na jednu nebo dvě výjimky nikoli společnostem, které žalobkyně označila za své dodavatele. Žalobkyně tedy zboží přebírala přímo od přepravce, který je stácel do cisteren v jiném členském státě EU.
45. K tomu, aby bylo možné považovat převzetí zboží přepravcem 2K Group za jeho dodání žalobkyni, zbývá posoudit, zda žalobkyně v daném okamžiku nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník, což v kontextu výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 41/2014-46 nemusí být spjato s fyzickým převzetím zboží žalobkyní. Námitka, že žalobkyně v žádném případě nepřebírala pohonné hmoty přímo v jiném členském státě, je proto irelevantní. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že mezi přepravou navazující na převzetí zboží přepravcem v jiném členském státě EU a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

následným převzetím tohoto zboží žalobkyní nebo jejími odběrateli nedocházelo k žádným zásahům ze strany jiných subjektů. S ohledem na všechny uvedené skutečnosti proto soud za daného skutkového stavu uzavírá, že žalobkyně skutečně nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník v jiném členském státě EU.

46. Soud nesouhlasí se žalobkyní v tom, že by rámcové smlouvy o prodeji pohonných hmot, které v daňovém řízení doložila, prokazovaly, že k dodání daného zboží došlo na území České republiky. Rámcová kupní smlouva ze dne 1. 10. 2013, kterou žalobkyně jako kupující uzavřela se společností Rock Oil Praha, v článku 4 stanoví, že prodávající je povinen dodat předmět plnění do místa určení dle objednávky konkrétní dodávky. Zároveň je v daném ustanovení rámcové kupní smlouvy uvedeno, že před stanovenou dobou nebo po ní dle konkrétního vymezení v objednávce může prodávající předmět plnění kupujícímu dodat pouze na základě předchozího písemného souhlasu kupujícího. Tato rámcová smlouva sice obecně stanoví, že prodávající byl povinen žalobkyni dodat pohonné hmoty dle určení žalobkyně, nicméně dle této smlouvy smluvní strany nepostupovaly, jelikož přepravu pohonných hmot zajišťovala a organizovala žalobkyně. Tato rámcová smlouva tedy není schopna prokázat tvrzení žalobkyně, že k dodání pohonných hmot došlo v České republice.
47. Rámcová kupní smlouva č. P2013/11 ze dne 11. 9. 2013, kterou žalobkyně jako kupující uzavřela se společností PRIME INVEST, v čl. VI. uvádí, že v ceně zboží je zahrnuta doprava zboží z místa nakládky až do místa uvedení zboží do volného daňového oběhu zboží Společenství vstupem na daňové území České republiky. Dodávky pohonných hmot od tohoto dodavatele se uskutečnily pouze v období září a října 2013, tj. v době, kdy byla část nákladů na přepravu zboží fakturována rakouské společnosti AT Petrol Handels, která však tyto náklady zpětně přefakturovala na zákazníky z České republiky, kteří jsou součástí stejného fakturačního řetězce, na jehož konci byla žalobkyně. Z provedeného dokazování v daňovém řízení je zřejmé, že přepravu i v těchto případech provedla společnost 2K Group a jen část přepravy, která nebyla nijak přerušena, fakturovala na rakouskou společnost AT Petrol Handels, která toto zase přefakturovala zpět ve fakturačním řetězci. Ani tato rámcová smlouva tedy není schopna prokázat, že by přepravu zboží zajišťovala společnost PRIME INVEST a že by k dodání zboží došlo v České republice.
48. Rámcová kupní smlouva č. 139 ze dne 3. 5. 2011 uzavřená mezi žalobkyní jako kupující se společností KONT FUEL DISTRIBUTION v čl. 5.1 určuje, že dopravu zajišťuje prodávající až na místo určení kupujícím, není-li stanoveno v objednávce potvrzené rekapitulací prodávajícího jinak. Tato rámcová kupní smlouva tedy umožňuje, že si dopravu může zajišťovat žalobkyně jako kupující. Z předložených dokladů je zároveň zřejmé, že si dopravu žalobkyně zajišťovala ve všech případech sama, a to prostřednictvím třetí osoby, kterou byla společnost 2K Group.
49. Soud shrnuje, že žalobkyní předložené výše předestřené rámcové smlouvy neprokazují tvrzení žalobkyně, že k dodání zboží došlo v České republice.
50. Soud konstatuje, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti daňových orgánů o oprávněnosti odpočtu DPH u předmětných dodávek pohonných hmot a svá daňová tvrzení neprokázala. Daňové orgány se zabývaly všemi aspekty daných dodávek, svá zjištění řádně popsaly a závěry daňových orgánů odpovídají provedeným důkazům a soud tyto jejich závěry aprobuje. Soud proto shledal námitku žalobkyně, že daňové orgány neposuzovaly Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předmětná zdanitelná plnění v kontextu celé transakce a že uskutečnění zdanitelného plnění mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní hodnotily izolovaně, nedůvodnou.

51. K obecné námitce žalobkyně, že pokud by došlo k provedení jí navrhovaných důkazů, vyšlo by zcela jistě najevo, že daňová správa vybírá stejnou daň vícekrát a intrakomunitární plnění je ve stejné řetězové dodávce určeno více než jednou, soud uvádí, že intrakomunitární plnění lze přičítat toliko jedné dodávce v řetězci. V této věci, jak bylo výše zdůvodněno, lze dodání zboží s přepravou přiznat pouze u obchodních transakcí žalobkyně. Ostatní obchodní transakce v rámci předcházejících i navazujících řetězových dodávek zboží se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou. Z toho dle soudu plyne, že daňové orgány správně neuznaly žalobkyni odpočet DPH, neboť místem plnění u daných obchodních transakcí nebyla Česká republika. Jestliže jiný daňový subjekt nesprávně odvedl daň, je věcí tohoto daňového subjektu, aby hájil svá práva a proti případnému nesprávnému stanovení daně se bránil. Žalobkyni přitom nepřísluší hodnotit, zda jiné daňové subjekty správně odvedly daň, či nikoliv. Soud při vypořádání této námitky dále dodává, že daňové orgány nejsou s ohledem na povinnost mlčenlivosti oprávněny žalobkyni předávat evidence pro účely daní a daňová tvrzení jiných daňových subjektů a případně ani sdělovat výsledky daňových kontrol jiných daňových subjektů. Tato námitka je tedy nedůvodná.
52. Nedůvodná je též námitka, že daňové orgány všechny důkazní prostředky navržené žalobkyní paušálně odmítly a že tento postup je v rozporu s účelem a smyslem § 92 odst. 4 a 5 písm. c) daňového řádu. Jak plyne z obsahu správního spisu, daňové orgány provedly množství žalobkyní navržených důkazů, u těch důkazních návrhů, které neprovedly, přitom řádně odůvodnily, proč důkazním návrhům nevyhověly (např. daňovými spisy jiných daňových subjektů, dokumenty z trestního spisu společnosti ECCOL INVEST apod.). Není tedy pravdou, že by žalovaný nebo správce daně všechny důkazní prostředky navržené žalobkyní paušálně odmítli. Postup daňových orgánů nebyl v rozporu s § 92 odst. 4 a 5 písm. c) daňového řádu.
53. Soud nemůže přisvědčit ani námitce, že žalovaný zcela opomenul zjištění zahraničního správce daně, že zboží od společnosti Total Deutschland GmbH. bylo dodáno různým společnostem v České republice a jednalo se o třístranné obchody, které nebyly v Rakousku předmětem DPH. Žalovaný zjištění zahraničního správce daně, které správce daně obdržel dne 23. 6. 2016, zmiňuje výslovně na straně 21 v odstavci 61 v páté odrážce žalobou napadeného rozhodnutí. Soud se přitom shoduje s daňovými orgány v tom, že stručné sdělení rakouských daňových orgánů potvrzuje zjištění správce daně, že zboží bylo nakupováno v Německu a prodáváno do České republiky, přičemž pohyb zboží byl uskutečněn přímo z Německa do České republiky, a že přepravy fakturované rakouskou společností AT Petrol Handels byly vždy postoupeny jejich zákazníkům. Dané sdělení tedy nijak neprokazuje tvrzení žalobkyně, že by k dodání pohonných hmot došlo v České republice.
54. Žalobkyní navržené dokazování v soudním řízení, a to listinami označenými jako Pokyny_CZ28227107_2013_03_26_podrobné (1), Pokyny_CZ28751086_05_10_2012_souhrn, Pokyny_CZ28751086_11_10_2012_souhrn, žádost o nahlížení do spisu vedeného u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 ze dne 1. 11. 2017 a odpovědi Krajského soudu v Brně ze dne 4. 12. 2017, zdejší soud v

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl, neboť je vyhodnotil jako nepřípustné. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že „pokud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nahrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 194/2014-64, popř. ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30, www.nssoud.cz). Tyto závěry lze bezezbytku vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť žalobkyni nic nebránilo v tom, aby výše specifikované listiny jako důkazní prostředky navrhla již v průběhu daňového řízení, což neučinila. Provádět dotčené důkazy až v soudním řízení proto s ohledem na citovanou judikaturu není namístě.

55. Soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl ani dokazování správním spisem, neboť ve správním soudnictví se dokazování správním spisem neprovádí.
56. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
57. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 27. dubna 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)