



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci žalobkyně: **J. trans s. r. o.**, se sídlem x, zastoupena JUDr. Martinem Vychopněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2015, čj. 1728/15/5200-20441-708995,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2015, čj. 1728/15/5200-20441-708995, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11.228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Vychopně, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci

Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného a domáhá se jeho zrušení. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně postupy k odstranění pochybností a na základě jejich výsledků vydal dne 24. 7. 2013 a 7. 10. 2013 celkem 13 platebních výměrů, jimiž žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2012, leden, únor a březen 2013. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil platební výměry, pokud jde o některé ukazatele uváděné v daňovém přiznání, ovšem výši vyměřené daně potvrdil.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že postup k odstranění pochybností byl zahájen v návaznosti na údaje zjištěné ze záznamní povinnosti, a to ve vztahu k obchodním transakcím, u nichž bylo vykázáno místo nakládky zboží mimo území ČR. Jde o významnou okolnost při posuzování zdanění tzv. řetězových plnění spojených pouze s jediným pohybem zboží mezi členskými státy Evropské unie (dále jen „EU“). Předmětem podnikatelské činnosti žalobkyně je účast na tzv. řetězových plnění, která spočívají v nákupu pohonných hmot přímo od rafinerie v jiném členském státě EU a jejich dovozu na konkrétní čerpací stanici pohonných hmot na území České republiky. V rámci tohoto řetězce dochází k „přepravě“ pohonných hmot mezi více subjekty, ovšem přeprava pohonných hmot probíhá pouze jedna z rafinerie až k čerpací stanici. Podstatné tak v dané věci bylo posoudit, která z těchto řetězců se transakcí je spojena s přepravou pohonných hmot (tj. jejich dovozem do tuzemska), neboť taková transakce je tzv. intrakomunitárním dodáním, přičemž za místo plnění se považuje místo, kde se zboží nacházelo v době zahájení přepravy. Transakce, které se v řetězci nachází před intrakomunitárním plněním (dodáním), mají místo plnění v jiném členském státě EU (ve státě, kde se zboží nacházelo před zahájením přepravy). Transakce, které v řetězci následují po intrakomunitárním dodání, mají místo plnění v tuzemsku, a jsou tak předmětem daně z přidané hodnoty dle českého zákona o DPH [tj. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“)]. Daň byla oproti daňovým přiznáním „doměřena“ pouze z těch transakcí, u nichž dovoz zboží do České republiky lze přiřadit přímo žalobkyni nebo subjektu, který v řetězci následoval až po žalobkyni. Jestliže přeprava zboží byla zajištěna a zaplacená přímo žalobkyní, pak je intrakomunitárním plněním transakce mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní. Místem plnění je dle § 7 odst. 2 ZDPH místo, kde se zboží nacházelo v okamžiku zahájení přepravy. Místo plnění se tedy u těchto transakcí nachází v jiném členském státě EU, přičemž z pohledu českého zákona o DPH je nutno posoudit nákup zboží žalobkyní se zajištěním přepravy zboží na území ČR jako pořízení zboží z jiného členského státu dle § 16 ZDPH. Povinností žalobkyně bylo přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu dle § 16 odst. 1, popř. odst. 5 písm. a) ZDPH s tím, že v případě splnění podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH má žalobkyně nárok na odpočet DPH na vstupu v souvislosti s dalším prodejem tohoto zboží. V případech, kdy lze přepravu pohonných hmot spojit až s transakcí, která se nacházela v řetězci za nákupem pohonných hmot žalobkyní, je místo plnění u nákupů pohonných hmot realizovaných žalobkyní v jiném členském státě EU. V takovém případě nelze daňovou povinnost žalobkyně ani nárok na odpočet DPH posuzovat podle českých právních předpisů. Jelikož však žalobkyně vystavila daňové doklady k prodejům pohonných hmot, v nichž chybně uvedla příslušnou „českou“ daň na výstupu, je povinna podle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH tuto daň odvést, ačkoliv správně takové plnění nebylo zatíženo na území ČR daňovou povinností, neboť místo plnění se nenacházelo v tuzemsku, ani nešlo o pořízení zboží z jiného členského státu EU ve smyslu § 16 ZDPH. Přeprava byla přiřazena k transakci, které se účastnila žalobkyně, jestliže žalobkyně zajišťovala a realizovala přepravu. V takovém případě totiž měla právo disponovat se zbožím po dobu jeho přepravy, a fakticky tak mohla ovlivnit, zda k přepravě dojde nebo nikoliv. Přebírání zboží a přeprava se uskutečňovala podle pokynů žalobkyně. Smluvní přepravce společnost J. s. r. o. má navíc shodné sídlo jako žalobkyně a jednatelka žalobkyně Ing. P. K. je obchodním manažerem přepravce, takže informace a pokyny byly udílány v rámci tohoto propojení. Nebylo přitom zjištěno, že by právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na odběratele žalobkyně před započítáním přepravy. Bylo spolehlivě prokázáno, že přepravu realizovala žalobkyně na své náklady nebo její odběratelé či další subjekty nacházející se v řadě za žalobkyní, nebylo tedy třeba provádět další dokazování podle důkazních návrhů žalobkyně.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

Žalobkyně v úvodu žaloby popsala svoji podnikatelskou činnost a způsob obchodování s dodavateli. Žalobkyně se zabývá především obchodováním s pohonnými hmotami. Dopravu pohonných hmot od dodavatelů k žalobkyni zajišťovaly třetí osoby (přepravci). Každý dodavatel žalobkyně vystupoval v právních vztazích jako tuzemský distributor pohonných hmot. Žalobkyně akceptovala jejich nabídku na prodej pohonných hmot a po uzavření rámcové kupní smlouvy od nich nakupovala pohonné hmoty na základě denních objednávek. Odběratelé žalobkyně vždy den předem objednali na obchodním oddělení žalobkyně pohonné hmoty se specifikací druhu, množství, místa a data dodání. Po ověření dostupnosti pohonných hmot u svých dodavatelů vybrala žalobkyně cenově a vzdálenostně nejvýhodnější nabídku a objednala u daného dodavatele požadovaný druh pohonných hmot a množství na daný den. Bylo-li třeba zajistit i dopravu pohonných hmot, pak žalobkyně současně objednala u smluvního přepravce potřebný počet vozidel. Někdy byly náklady na přepravu zahrnuty v ceně zboží, jindy byly hrazeny dodavatelem, a to buď v plné výši, nebo částečně, někdy náklady hradil odběratel žalobkyně. Pokud byly náklady přepravy vyfakturovány žalobkyni, zaplatila je a zahrнула do svého účetnictví. Podle dohody je pak přefakturovala dodavateli nebo odběrateli, což je rovněž zahrnuto v účetnictví. Žalobkyně nikdy nepochybovala o tom, že nakupuje pohonné hmoty od tuzemských dodavatelů, dodavatelé vždy předkládali řádné daňové doklady, žalobkyně si ověřovala jejich daňovou registraci a požadovala předložení potvrzení o bezdlužnosti.

Žalobkyně namítla, že v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům vznesla odvolací námitky, které pro přehlednost očíslovala římskými číslicemi I. až VII. Žalovaný se však s těmito námitkami nevypořádal.

Prvním žalobním bodem žalobkyně namítla, že správce daně neprovedl a nehodnotil důkazní prostředky navržené žalobkyní dne 15. 7. 2013 a dne 24. 9. 2013 (mezinárodní nákladní listy CMR k prokázání zajištění přepravy, přiznání k DPH a související daňová evidence odesílatelů a příjemců uvedených v CMR, daňové doklady odesílatelů a příjemců dle CMR, souhrnné hlášení příjemců dle CMR, to vše k prokázání intrakomunitární či tuzemské povahy plnění, doklady o dopravě z elektronického systému EMCS k prokázání místa zahájení, průběhu a ukončení dopravy vybraných výrobků). Správce daně připustil jako důkazní prostředky pouze doklady mezi žalobkyní a jejími bezprostředními dodavateli a faktury za dopravu zahrnuté v účetnictví žalobkyně. Tyto důkazní prostředky nejsou však dle žalobkyně dostatečné ke zjištění skutkového stavu. Správce daně dospěl k závěru, že faktura za dopravu zahrnutá v účetnictví žalobkyně dokládá dodání zboží, které je spojeno s přepravou v rámci řetězové dodávky. Ostatní důkazní prostředky ovšem nepřipustil, tedy nepřihlédl k ničemu, co vyšlo najevo při správě daní u jiných daňových subjektů, a nedbal o to, aby skutkově shodné případy nebyly posuzovány odlišně. Správce daně tak zavedl nesprávnou rozhodovací praxi, že jedinými podstatnými skutečnostmi, které vedou k přiřazení přepravy k jednomu dodání zboží, a tím i k určení přechodu práva na výběr DPH z jednoho členského státu EU na druhý v případě řetězových přeshraničních dodávek pohonných hmot, je prokázání zajištění dopravy pohonných hmot pomocí faktury za dopravu a její uhrazení. Žalobkyně se naopak domnívá, že je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti případu, od počátku řetězové dodávky až do jejího konce.

V druhém žalobním bodu žalobkyně uvedla, že žalovaný staví svůj názor na právní domněnce, která předpokládá právní skutečnost, že místo zdanitelného plnění je mimo tuzemsko. Jedinou skutkovou okolností pro takový závěr je existence faktury za dopravu

pohonných hmot v účetnictví žalobkyně nebo účetnictví subjektů, které stály v řetězovém plnění za žalobkyní. Pokud tato skutková okolnost není, žalovaný uvedenou právní domněnku nezastává a nárok na odpočet DPH žalobkyni bez dalších pochybností přiznává. Existenci skutkové okolnosti, z níž je patrné, že nastala právní domněnka či fikce, je povinen prokázat podle § 92 odst. 5 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), správce daně. Ten však své důkazní břemeno neunesl. Pouhou existenci či naopak neexistenci faktury za dopravu v účetnictví žalobkyně nebo subjektů předcházejících či následujících v řetězovém plnění nelze považovat za všechny skutkové okolnosti rozhodné pro alokování přepravy k jednomu z plnění.

Třetím žalobním bodem žalobkyně vytkla žalovanému procesní vadu. Ta spočívá v tom, že daňová řízení byla zahájena výzvou k odstranění pochybností, v níž jediná konkrétně vyjádřená pochybnost se týká místa nakládky pohonných hmot mimo území ČR. Pochybnosti se týkaly výlučně skutečností, které byly na straně dodavatelů žalobkyně a měly být hodnoceny především jejich správcí daně. Správce daně měl na základě výsledku tohoto postupu shledat důvody k provádění dalšího dokazování a zahájit řádnou daňovou kontrolu. Nepřiměřeně dlouhá doba postupu k odstranění pochybností a důvod k jeho zahájení samy o sobě nesvědčí o tom, že byly odstraňovány jednotlivé dílčí pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě a že nebylo prováděno obsáhlé a náročné dokazování, které přísluší daňové kontrole. Správce daně tak porušil § 90 odst. 3 d. ř., zneužil postup k odstranění pochybností v neprospekch žalobkyně a vyhnul se plnění svých povinností dle § 92 d. ř.

Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně trvá na tom, že ve všech obchodních transakcích došlo na straně dodavatele k dodání zboží až po ukončení přepravy pohonných hmot jako vybraného výrobku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Přeprava započala v jiném členském státě EU a byla ukončena na území ČR. Není možné, aby podle právních předpisů o DPH šlo o intrakomunitární plnění s místem dodání zboží mimo tuzemsko, ovšem podle právních předpisů o spotřebních daních došlo k dodání zboží na daňovém území ČR. Žalobkyně považuje za nesprávný názor žalovaného, podle něhož se ustanovení předpisů o dani z přidané hodnoty nijak neváží na ustanovení předpisů o spotřebních daních. Žalobkyně má za to, že ke zdanění daní z přidané hodnoty i spotřební daní je třeba přistupovat shodně. Okamžik a místo, kdy a kde dochází k pořízení zboží z jiného státu EU spojenému s přepravou dle předpisů o dani z přidané hodnoty, se v zásadě shoduje s okamžikem a místem ukončení přepravy zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně od odesílatele k příjemci. Žalovaný se nijak nevypořádal s omezením přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník v případě přepravy zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně od odesílatele k příjemci.

V pátém žalobním bodu žalobkyně brojí proti tomu, aby na určení okamžiku a místa dodání zboží měly diametrálně jiné názory různé správní a trestní orgány jednoho státu, popř. různých členských států EU, neboť DPH i spotřební daně jsou daněmi harmonizovanými. V opačném případě je porušena zásada ochrany legitimního očekávání upravená v § 8 odst. 2 d. ř.

Šestým žalobním bodem žalobkyně namítla, že správce daně hrubým způsobem porušil zásadu daňové neutrality. Žalovaný se pak snaží toto porušení nepřipustně odůvodnit a vyhnout se mu odlišným právním posouzením věci, tedy že se na straně dodavatelů žalobkyně jednalo o intrakomunitární plnění. Žalobkyně je toho názoru, že správcí daně ani žalovanému nepříslušelo posuzovat splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného státu EU spojeného s přepravou. Správce daně měl podle

§ 99 d. ř. dát podnět správci daně subjektu, který osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného státu EU spojeného s přepravou uplatnil. Příslušného správce daně bylo možné dohledat prostřednictvím elektronického systému pro výměnu informací v oblasti DPH.

V sedmém žalobním bodu pak žalobkyně vyjádřila obavu, že v důsledku zaujetí právního názoru, že tuzemským dodavatelům žalobkyně nevznikla povinnost přiznat daň (názor správce daně), resp. že u dodavatelů žalobkyně jde o intrakomunitární plnění (názor žalovaného), může být zmařeno trestní řízení, které probíhá, nebo může probíhat v budoucnu. Žalobkyně si totiž ověřila, že v předchozích dodáních v rámci řetězových dodávek se mohla vyskytnout trestná činnost.

Žalobkyně závěrem shrnula, že dodavatelé žalobkyně uskutečnili tuzemská zdanitelná plnění a měli povinnost přiznat DPH. Žalobkyně byla povinna přiznat DPH ve všech případech, kdy faktury za dopravu pohonných hmot mají zahrnuty (v *účetnictví – doplněno soudem*) odběratelé žalobkyně nebo odběratelé odběratelů žalobkyně. Není tedy správný názor žalovaného, že žalobkyně neměla povinnost přiznat DPH a že ze strany dodavatelů žalobkyně šlo o intrakomunitární plnění. Byl porušen § 8 odst. 2, § 92 a § 99 d. ř. a dále § 16, § 108, § 25, § 72 a § 73 ZDPH. Rozhodnutí žalovaného je v rozporu s rozsudkem NSS čj. 5 Afs 83/2012 – 46, čj. 8 Afs 74/2009 – 104 a rozhodnutími Soudního dvora EU ve věci *Teleos* (C-409/04), *Mecsek-Gabona Kft* (C-273/11) a ve spojených věcech *Mahagében Kft a Péter Dávid* (C-80/11 a C-142/11).

V doplnění žaloby ze dne 7. 4. 2015 a ze dne 8. 12. 2015 žalobkyně poukázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, čj. 45 Af 13/2013 – 152, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015 – 43, které byly vydány v obdobné věci. Zdůraznila, že podle těchto rozhodnutí není kritérium organizace přepravy jediným, resp. rozhodujícím kritériem pro přiřazení přepravy konkrétnímu dodání v řetězci několika dodání s jediným pohybem zboží.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 19. 8. 2015 poukázal na to, že místem plnění při dodání zboží je dle § 7 odst. 2 ZDPH místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Z judikatury Soudního dvora EU ve věci C-245/04 *EMAG* a C-430/09 *Euro Tyre Holding BV* vyplývá, že pokud v rámci jednoho pohybu zboží dojde k několika obchodním transakcím, může být odeslání nebo přeprava zboží přičtena pouze jednomu z dodání. Pro přiřazení přepravy ke konkrétní transakci je klíčové určení, zda v rámci dané transakce byla realizována přeprava, a dále je nutno určit místo, ve kterém dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází, nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, nebo v místě určení dodávky. Pořízením zboží z jiného členského státu se dle § 16 odst. 1 ZDPH rozumí nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska. Za místo plnění se při pořízení zboží z jiného členského státu považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovatelem (§ 11 odst. 1 ZDPH). Pořízení zboží uvnitř EU je zdanitelným plněním za podmínky, že pořizovatel nabytí právo nakládat s dotčeným zbožím jako vlastník a zboží bylo ze státu původu odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu (viz rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-84/09, bod 27). Ve zbytku žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Žalovaný následně své vyjádření k žalobě ještě doplnil podáním ze dne 21. 1. 2016. V něm poukázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, sp. zn. 5 Afs 77/2015, podle něhož se ustanovení předpisů o dani z přidané hodnoty nijak neváží na ustanovení předpisů o spotřebních daních. Podmínkou pro vznik daňové povinnosti ve vztahu k DPH je dodání nebo dovoz zboží, nikoliv vyměření spotřebních daní z tohoto zboží. Vyměření spotřebních daní není založeno na dodání zboží, kterým se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Důkazní prostředky, které žalobkyně v daňovém řízení navrhla, buď byly provedeny, nebo bylo odůvodněno, proč se tak nestalo. K odkazu žalobkyně na rozsudky čj. 5 Afs 83/2013 – 46 a čj. 8 Afs 74/2009 – 104 žalovaný dodal, že správce daně nerozporoval, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Předmětem sporu bylo prokázání místa plnění v rámci řetězové dodávky zboží spojené s jedinou přepravou, která začínala v jiném členském státě a kterou realizovala žalobkyně jako pořizující na svůj účet prostřednictvím zmocněného dopravce, a to v souvislosti s přiřazením přepravy zboží konkrétní dodávce. Správce daně konstatoval porušení hmotněprávních podmínek, nepředjímal účast žalobkyně na podvodu.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.

Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, soud neshledal.

Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci vyjádřili s tímto postupem souhlas.

Skutková zjištění vycházející z obsahu daňových spisů

Z obsahu daňových spisů soud zjistil následující skutečnosti:

Zdaňovací období únor 2012:

Dne 24. 4. 2012 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Zástupce žalobkyně na výzvu reagoval přípisem ze dne 3. 5. 2012, v němž správci daně sdělil, že požadované evidence budou předloženy 14. 5. 2012. Dne 14. 5. 2012 byly prověřeny v sídle žalobkyně účetní doklady a evidence. Dne 24. 7. 2012 proběhlo ústní jednání správce daně s žalobkyní, jehož předmětem bylo odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacím obdobím únor a březen 2012. Žalobkyně byla vyzvána k objasnění některých skutečností ohledně blíže uvedených obchodních případů v termínu do 31. 8. 2012. Dne 23. 10. 2012 upozornil správce daně žalobkyni, že doposud neobdržel její vyjádření.

Zdaňovací období březen 2012:

Dne 17. 5. 2012 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Zástupce žalobkyně na výzvu reagoval v přípisu ze dne 25. 5. 2012 tím, že požadované evidence budou předloženy 28. 5. 2012. Dne 28. 5. 2012 byly prověřeny v sídle

žalobkyně účetní doklady a evidence. Dne 24. 7. 2012 proběhlo ústní jednání správce daně s žalobkyní, jehož předmětem bylo odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacím obdobím únor a březen 2012. Žalobkyně byla vyzvána k objasnění některých skutečností ohledně blíže uvedených obchodních případů v termínu do 31. 8. 2012. Dne 23. 10. 2012 upozornil správce daně žalobkyni, že doposud neobdržel její vyjádření.

Zdaňovací období duben 2012:

Dne 21. 6. 2012 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Zástupce žalobkyně na to reagoval sdělením ze dne 4. 7. 2012, podle něhož veškeré podklady jsou správci daně k dispozici v sídle společnosti. Termín jejich prověření bude sjednán telefonicky až po 15. 7. 2012 z důvodu plánované dovolené.

Zdaňovací období květen 2012:

Dne 23. 7. 2012 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Zástupce žalobkyně na to reagoval sdělením ze dne 17. 8. 2012, podle něhož veškeré podklady jsou správci daně k dispozici v sídle společnosti. Navrhl termín jejich prověření na den 29. 8. 2012.

Zdaňovací období červen 2012:

Dne 10. 8. 2012 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Zástupce žalobkyně na to reagoval sdělením ze dne 17. 8. 2012, podle něhož veškeré podklady jsou správci daně k dispozici v sídle společnosti. Navrhl jejich prověření dne 29. 8. 2012.

Zdaňovací období červenec 2012:

Dne 21. 9. 2012 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Zástupce žalobkyně na výzvu reagoval přípisem ze dne 1. 11. 2012, v němž uvedl, že požadované evidence budou předloženy dne 8. 11. 2012. Dne 8. 11. 2012 byly prověřeny v sídle žalobkyně účetní doklady a evidence.

Zdaňovací období srpen 2012:

Dne 24. 10. 2012 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Zástupce žalobkyně na to reagoval sdělením ze dne 1. 11. 2012, podle něhož veškeré podklady jsou správci daně k dispozici v sídle společnosti. Navrhl jejich prověření dne 8. 11. 2012. Dle úředního záznamu ze dne 9. 11. 2012 bylo dne 8. 11. 2012 provedeno místní šetření u žalobkyně, správci daně byly předloženy přijaté i vydané faktury a evidence DPH.

Zdaňovací období září 2012:

Dne 21. 11. 2012 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Dle úředního záznamu ze dne 4. 2. 2013 proběhlo dne 4. 2. 2013 v sídle žalobkyně prověření účetních dokladů a evidencí.

Zdaňovací období říjen 2012:

Dne 19. 12. 2012 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Zástupce žalobkyně na výzvu reagoval přípisem ze dne 5. 1. 2013 tím, že požadované evidence budou předloženy 17. 1. 2013. Podle úředního záznamu ze dne 4. 2. 2013 byly dne 31. 1. 2013 prověřeny v sídle žalobkyně účetní doklady a evidence.

Zdaňovací období prosinec 2012:

Dne 14. 2. 2013 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Dne 19. 2. 2013 sdělil zástupce žalobkyně, že veškeré účetní doklady a evidence jsou správci daně k dispozici a navrhl termín jejich prověření na den 7. 3. 2013.

Zdaňovací období leden 2013:

Dne 18. 3. 2013 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Dne 11. 4. 2013 byly prověřeny v sídle žalobkyně účetní doklady a evidence.

Zdaňovací období únor 2013:

Dne 16. 4. 2013 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Dne 9. 5. 2013 byly prověřeny v sídle žalobkyně účetní doklady a evidence.

Zdaňovací období březen 2013:

Dne 16. 5. 2013 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 d. ř. Zástupce žalobkyně na výzvu reagoval přípisem ze dne 14. 6. 2013, v němž uvedl, že požadované evidence budou předloženy 20. 6. 2013. Dne 20. 6. 2013 byly prověřeny v sídle žalobkyně účetní doklady a evidence.

Výzvami k poskytnutí informací ze dne 7. 11. 2012 vyzval správce daně společnosti TM O.s. r. o., JP servis-A. s. r. o., E., spol. s r. o., ČSAD J. a. s., 2K G. s. r. o. a T. s. r. o. k předložení fotokopii objednávek a vystavených faktur vztahujících se k blíže specifikovaným přepravám.

Dne 16. 11. 2012 doručila společnost 2K G. s. r. o. správci daně objednávky přeprav od společnosti JP servis-A. s. r. o. a vystavené faktury za přepravu.

Dne 19. 11. 2012 sdělila společnost JP servis-A. s. r. o. správci daně, že všechny objednávky proběhly telefonicky. Přiložila požadované kopie faktur.

Dne 21. 11. 2012 sdělila společnost E. s. r. o. na výzvu správce daně, že požadované faktury k přepravě nemohou být předloženy, neboť doprava nebyla zajišťována pro žalobkyni, šlo o vlastní dopravu zboží tohoto daňového subjektu koupeného od žalobkyně. Na dopravu tak z pochopitelných důvodů neexistují objednávky ani faktury.

Dne 21. 11. 2012 bylo doručeno správci daně sdělení společnosti ČSAD J. a. s., podle něhož tato společnost nikdy neprováděla svými dopravními prostředky přepravu pro žalobkyni. Správcem daně identifikované přepravy provedla společnost ČSAD J. a. s. sama pro vlastní potřebu, zboží bylo koupeno od společnosti TM O. s. r. o.

Dne 15. 2. 2013 požádal správce daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu o zajištění kopií objednávek přepravy a faktur k blíže specifikovaným přepravám u společnosti TM O. s. r. o. Odpověď na dožádání byla doručena správci daně dne 12. 7. 2013.

Dne 18. 2. 2013 požádal správce daně Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj o zajištění kopií objednávek přepravy a faktur ke konkrétním přepravám u společnosti T.T. S. spol. s r. o. Odpověď na dožádání byla správci daně doručena dne 6. 5. 2013.

Dne 18. 2. 2013 požádal správce daně územní pracoviště téhož správce daně v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi o zajištění kopií objednávek přepravy a faktur za

přepravu u společnosti T. s. r.o. Odpověď na dožádání byla správci daně doručena dne 15. 3. 2013.

Dne 18. 2. 2013 požádal správce daně Finanční úřad pro Ústecký kraj o zajištění kopií objednávek přepravy a faktur za přepravu u společnosti JP servis-A. s. r. o. Pro případ, že byla přeprava fakturována společností JP servis-O. s. r. o., požádal současně o prověření u tohoto subjektu skutečnosti, zda byla tato přeprava společností JP servis-O. s. r. o. přefakturována dalšímu subjektu. Odpověď na dožádání byla správci daně doručena dne 22. 3. 2013.

Dne 11. 3. 2013 vyzval správce daně společnost J. s. r. o. k předložení fotokopií blíže označených faktur vystavených touto společností k uskutečněné přepravě pohonných hmot. Společnost J. s. r. o. poskytla správci daně kopii faktur dne 28. 3. 2013. Jedná se o faktury vystavené společností J. s. r. o. pro odběratele Z. F. s. r. o., M. s. r. o. a žalobkyni.

Dne 20. 8. 2013 požádal správce daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu o zajištění kopií objednávek a faktur k provedeným přepravám u společnosti MP T. I., s. r. o. Odpověď na dožádání byla správci daně doručena dne 13. 9. 2013.

V rámci postupů k odstranění pochybností ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za **zdaňovací období duben, květen, červen, srpen, září a prosinec 2012** proběhla dne 3. 7. 2013 ústní jednání správce daně s žalobkyní, při nichž správce daně seznámil žalobkyni s výsledky postupů k odstranění pochybností. Vycházel z dokladů předložených žalobkyní [evidenze DPH za příslušný měsíc, faktury přijaté, doklady k přijatým platbám (přijaté daňové zálohové listy), dobropisy k přijatým platbám (přijaté dobropisy daňových zálohových listů), vydané faktury], ze záznamní povinnosti žalobkyně a z odpovědí přepravních společností a výsledků dožádání. Po seznámení s výsledky žalobkyně sdělila, že navrhne doplnění dokazování. Dne 15. 7. 2013 zaslala žalobkyně správci daně návrh na doplnění dokazování dle § 90 odst. 3 d. ř. V něm uvedla, že považuje dokazování za neúplné, neboť správce daně nezjišťoval, zda doprava nebyla přiřazena některému z předchozích dodání. Navrhla tedy, aby správce daně alespoň dodatečně zjistil, ke kterým dodáním v rámci těchto řetězových dodávek byla přiřazena přeprava jinými správci daně, resp. v jiných probíhajících či již skončených daňových řízeních. Navrhla provést důkaz mezinárodními nákladními listy (CMR), přiznáním k DPH a související daňovou evidencí, kterou předal svému správci daně odesílatel i příjemce uvedený v CMR, souhrnným hlášením příjemce dle CMR, daňovými doklady vystavenými odesílatelem dle CMR (za účelem zjištění, zda dokládá dodání zboží do jiného státu EU), daňovými doklady vystavenými příjemcem dle CMR (k prokázání, že jím poskytnuté další dodání zboží je tuzemským plněním), dokladem o dopravě vybraných výrobků z elektronického systému EMCS. V úředních záznamech ze dne 19. 7. 2013 správce daně uvedl, že přiřazení přepravy ke konkrétnímu dodání v rámci řetězové transakce učinil na základě zjištění, kdo přepravu zajišťoval. Z dokladů předložených žalobkyní, ze záznamní povinnosti, z výsledků dožádání správců daně příslušných dopravců a výzev k součinnosti na jednotlivé dopravce bylo zjištěno, že přepravu zajistila žalobkyně nebo další subjekty stojící v řetězci za žalobkyní. Postup k odstranění pochybností bude ukončen. Dne 24. 7. 2013 byly vydány platební výměry. V jejich odůvodnění správce daně uvedl, že za odůvodnění se dle § 47 odst. 4 d. ř. považuje protokol o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností ze dne 3. 7. 2013, a dále odůvodnil neprovedení dalších důkazů navržených žalobkyní (shodně jako v úředním záznamu ze dne 19. 7. 2013, viz výše).

V rámci postupů k odstranění pochybností ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za **zdaňovací období únor, březen, červenec, říjen 2012, leden, únor, březen 2013** proběhla dne 17. 9. 2013 a 20. 9. 2013 ústní jednání správce daně s žalobkyní, při nichž správce daně seznámil žalobkyni s výsledky postupů k odstranění pochybností. Vycházel z dokladů předložených žalobkyní [evidence DPH za příslušný měsíc, faktury přijaté, doklady k přijatým platbám (přijaté daňové zálohové listy), dobropisy k přijatým platbám (přijaté dobropisy daňových zálohových listů), vydané faktury], ze záznamní povinnosti žalobkyně, z odpovědí třetích osob na výzvy správce daně k poskytnutí informací a z výsledků dožádání. Po seznámení s výsledky žalobkyně sdělila, že navrhne doplnění dokazování. Dne 24. 9. 2013 zaslala žalobkyně správci daně návrh na doplnění dokazování dle § 90 odst. 3 d. ř., jenž je po obsahové stránce totožný s návrhem ze dne 15. 7. 2013, který se týká ostatních zdaňovacích období (viz výše). V úředních záznamech ze dne 2. 10. 2013 správce daně uvedl, že přiřazení přepravy ke konkrétnímu dodání v rámci řetězové transakce učinil na základě zjištění, kdo přepravu zajišťoval. Z dokladů předložených žalobkyní, ze záznamní povinnosti, z výsledků dožádání správců daně příslušných dopravců a výzev k součinnosti na jednotlivé dopravce bylo zjištěno, že přepravu zajistila žalobkyně nebo další subjekty stojící v řetězci za žalobkyní. Postup k odstranění pochybností bude ukončen. Dne 7. 10. 2013 byl vydán platební výměr, jehož odůvodněním je protokol o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností ze dne 17. 9. 2013, resp. 20. 9. 2013. Dále je v něm odůvodněno, proč soud neprovedl žalobkyní navržené důkazy, a to shodně jako v úředním záznamu ze dne 2. 10. 2013.

Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, v nichž uvedla, že správce daně neprovedl dokazování v plném rozsahu, čímž si vytvořil podmínky k účelovému přiřazení přepravy k obchodní transakci mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, a vůbec se nezabýval skutečnostmi, zda přeprava byla či nebyla přiřazena k některému z předchozích dodání v rámci řetězové dodávky. Žalobkyně se domnívá, že k intrakomunitárnímu dodání zboží došlo na počátku řetězce mezi odesílatelem a příjemcem, kteří jsou uvedeni v mezinárodním nákladním listu CMR. Provést důkaz těmito listinami ovšem správce daně odmítl. Žalobkyně setrvala na svých důkazních návrzích. Vnesla i další odvolací námítky. K odvolání proti platebnímu výměru za zdaňovací období srpen 2012 žalobkyně připojila listiny dokumentující prodej pohonných hmot mezi slovenskou společností J. T. spol. s r. o. a českou společností S.-A.-S. s. r. o., z nichž vyplývá, že dopravu pohonných hmot provedla společnost J. s. r. o., přičemž společnost J. T. spol. s r. o. dodala zboží české společnosti jako intrakomunitární plnění, čemuž odpovídá obsah daňových dokladů a výpis z elektronického průvodního administrativního dokumentu (e-SD).

Správce daně předložil žalovanému odvolání spolu se spisy dne 18. 11. 2013 a 20. 1. 2014.

Dne 16. 9. 2014 si žalovaný opatřil od dožádaných správců daně informace o daňových přiznáních společnosti S.-A.-S. s. r. o. a rámcové smlouvy uzavřené žalobkyní se společnostmi F. E. T. – F. E. T. spol. s r. o. a M. G. s. r. o.

Součástí neveřejné části spisu žalovaného je protokol o místním šetření ze dne 12. 9. 2013, které bylo provedeno na základě žádosti o mezinárodní spolupráci ze strany orgánů slovenské daňové správy v prostorách společnosti J. s. r. o., a při něm pořízené kopie mezinárodních nákladních listů, dodacích listů a záznamů o provozu dopravního prostředku týkající se přepravy zboží zajištěné společností J. s. r. o. pro společnost J. T., spol. s r. o.

Žalovaný doručil dne 10. 12. 2014 žalobkyni písemnost Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem (§ 115 odst. 2 d. ř.) ze dne 8. 12. 2014. Žalobkyně se k písemnosti vyjádřila podáním ze dne 23. 12. 2014.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 1. 2015 změnil napadené platební výměry v některých ukazatelích uvedených v daňových přiznáních, výši daně vyměřenou platebními výměry ovšem ponechal beze změny. K důkazním návrhům uplatněným v odvolání uvedl, že protokol o místním šetření, které správce daně provedl na základě mezinárodního dožádání slovenské daňové správy, potvrdil závěr správce daně, že místo plnění u předmětných dodávek pohonných hmot bylo v jiném členském státě. Ve vztahu k dokladům CMR a eSD/ARC uvedl, že neprokazují, kdo skutečně přepravu zajišťoval a realizoval. Odesílatel a příjemce uvedený na dokladech neodpovídají skutečnosti, neboť mezi odesílatelem J. T., spol. s r. o. a příjemcem S.-A.-S. s. r. o. nedošlo k přepravě zboží, nemají tedy vůbec být uvedeni na dokladech. Mezi těmito společnostmi nemohlo dojít k intrakomunitárnímu plnění, protože přepravu nezajišťoval ani prodávající, ani pořizovatel, ani jimi zmocněná osoba. Daňové přiznání, daňová evidence a souhrnné hlášení společnosti J. T., spol. s r. o. dokládají jen to, jak předmětná plnění tato společnost vykázala. Neprokazují, kde bylo skutečné místo plnění. Totéž platí i ve vztahu k daňovým přiznáním společnosti S.-A.-S. s. r. o., která nadto podala daňové přiznání jen za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2012 a nevykázala v nich pořízení zboží z jiného členského státu.

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně a následně též žalovaný zaměřili provedené dokazování výlučně na posouzení otázky, kdo objednal přepravu pohonných hmot z jiného členského státu EU na území ČR a kdo zaplatil přepravné. Jiné okolnosti nebyly v daňovém řízení zjišťovány s odůvodněním, že bylo jednoznačně prokázáno, kdo přepravu objednal a zaplatil, což je jediné kritérium pro přiřazení přepravy ke konkrétnímu dodání v rámci řetězové transakce.

Posouzení žalobních bodů

Žalobkyně v úvodu žaloby uvádí, že se žalovaný vůbec nezabýval odvolacími námitkami žalobkyně uvedenými v doplnění blanketních odvolání ze dne 26. 8. 2013, resp. 26. 11. 2013.

Podle § 114 odst. 2 d. ř. přezkoumá odvolací orgán napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. Návrhy odvolatele není přitom vázán. Žalovaný tak byl povinen vypořádat se ve svém rozhodnutí se všemi odvolacími námitkami žalobkyně. V daňových spisech soud ověřil, že žalobkyně v rámci doplnění odvolání ze dne 26. 8. 2013 a ze dne 26. 11. 2013 uplatnila formálně 7 odvolacích námitek, které očíslovala římskými číslicemi. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného pak vyplývá, že se žalovaný všemi odvolacími námitkami žalobkyně zabýval a řádně (byť někdy stručně) se s nimi vypořádal (viz odstavce 52 až 62). Stěžejní právní otázkou, tj. zda plnění přijatá a následně též poskytnutá žalobkyní lze považovat za zdanitelná plnění ve smyslu českého zákona o DPH, se žalovaný zabýval velmi důsledně a závěr, k němuž dospěl, opřel o skutková zjištění, která v potřebném rozsahu ve svém rozhodnutí shrnul (viz zejména odstavce 38 až 43 a dále 48 až 49). Vypořádal se rovněž s důkazními návrhy žalobkyně, neboť vyložil důvody, pro které shledal další dokazování nadbytečným, přičemž úvahy žalovaného odpovídají pravidlům formální logiky (viz odstavce 44 až 47). Námitka žalobkyně, že se žalovaný s odvolacími námitkami nevypořádal, je nedůvodná.

První žalobní bod (dle formálního číslování zavedeného žalobkyní v žalobě) je důvodný. Žalobkyně vytkla žalovanému, že dokazování v daňovém řízení zaměřil výlučně na posouzení otázky, kdo objednal přepravu pohonných hmot a kdo ji zaplatil. Ostatní důkazní prostředky žalovaný nepřipustil. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že jedinými podstatnými skutečnostmi pro přiřazení přepravy konkrétnímu dodání zboží v rámci řetězové transakce je otázka, kdo zajistil dopravu zboží a kdo ji zaplatil. Je přesvědčena o tom, že je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti daného případu, tedy od počátku řetězového dodání až do jeho konce.

Podle § 2 odst. 1 písm. a) a c) ZDPH je předmětem daně dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku a dále též pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti [shodně viz čl. 2 odst. 1 písm. a) a b) bod i) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)].

Podle § 16 odst. 1 ZDPH se pro účely tohoto zákona rozumí pořízením zboží z jiného členského státu nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do členského státu od něj odlišného

- a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží,
- b) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo
- c) zmocněnou třetí osobou.

Podle § 16 odst. 5 písm. a) ZDPH se pro účely tohoto zákona považuje za pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a toto zboží bylo plátcem v rámci uskutečňování ekonomických činností v tomto jiném členském státě vyrobeno, nakoupeno, pořízeno z dalšího členského státu nebo dovezeno z třetí země.

Podle § 11 odst. 1 ZDPH se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.

Podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží (shodně viz § 64 ZDPH).

Podle čl. 32 směrnice o DPH pokud je zboží odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo pořizovatelem nebo třetí osobou, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli (shodně § 7 odst. 2 ZDPH).

Dodání zboží do jiného členského státu EU a jemu odpovídající pořízení z jiného členského státu EU přitom ve skutečnosti představují jedinou a tutéž hospodářskou operaci a ustanovení upravující obě části této transakce je třeba vykládat ve vzájemné spojitosti („zrcadlově“, viz rozsudek Soudního dvora EU ve věci X., C-84/09, bod 28).

Z citovaných ustanovení českého zákona o DPH a směrnice o DPH plyne, že pořízení zboží v jiném členském státě EU tuzemským plátcem DPH spojené s jeho přepravou na území ČR je pro dodavatele plněním osvobozeným od DPH s nárokem na odpočet daně na vstupu (čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 64 ZDPH). Místem plnění je místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení přepravy pořizovateli. Z pohledu české daňové správy a českého zákona o DPH je pak pořízení takového zboží z jiného členského státu EU předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH. Místem plnění v tomto případě je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho přepravy pořizovateli, tedy v tuzemsku. Tuzemskému daňovému subjektu tak vznikne povinnost přiznat tuzemskou daň na vstupu. Pokud plnění pořízené v jiném členském státě užije k uskutečnění zdanitelného plnění, pak má za podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH nárok na odpočet daně na vstupu. Takový je princip přenosu daňové povinnosti z jednoho členského státu EU na jiný členský stát EU při intrakomunitárním dodání zboží. Dodání, která následují po intrakomunitárním dodání zboží, jsou již tuzemskými zdanitelnými plněními, kterou jsou pořizována s tuzemskou daní na vstupu. Nárok na odpočet daně na vstupu pak vzniká za podmínek § 72 a § 73 ZDPH.

Žalobkyní vymezenou právní otázkou se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015 – 43, a to ve věci téže žalobkyně, která se týkala typově shodného případu. V návaznosti na zmíněný rozsudek lze ve vztahu k nyní posuzované věci uvést, že žalovaný ve svém rozhodnutí vychází ze správných právních norem a judikatury Soudního dvora EU, která na danou věc skutečně dopadá. Žalovaný výkladem relevantních ustanovení právních předpisů a judikatury dospěl k závěru, že přepravu lze přiřadit pouze tomu dodání zboží, jehož účastníkem na straně dodavatele či odběratele byla osoba, která přepravu zboží zajistila a zaplatila její náklady. Tento závěr ovšem není správný.

Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 5 Afs 77/2015 – 43 zaujal právní názor, že v případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani z přidané hodnoty, avšak předmětem pouze jediné přepravy uvnitř EU, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností případu (nikoliv jen například s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodání uvnitř EU (§ 7 odst. 2 ZDPH). Tento názor opřel o následující úvahy vycházející především z judikatury Soudního dvora EU (rozsudky ve věcech C-245/05, C-409/04 a C-430/09).

Pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje. Dle rozsudku Soudního dvora EU ve věci *EMAG a další* (C-245/05) je možné uskutečňenou přepravu zboží přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází, nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky. Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Další podmínkou, aby se na straně kupujícího jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, je, že kupující nabude právo nakládat se zbožím jako vlastník.

V rozsudku ve věci *Euro Tyre a další*, C-430/09, zodpověděl Soudní dvůr EU otázku, zda v případě, že je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak je předmětem pouze jedné přepravy uvnitř EU, musí být tato přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání, jelikož tato operace spadá z tohoto důvodu pod pojem dodání uvnitř EU ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce a čl. 28b částí A odst. 1 této směrnice. Soudní dvůr v rozsudku navázal na předcházející rozsudek *EMAG a další*, C-245/05, a o této otázce rozhodl takto: „V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání – vzhledem k tomu, že toto plnění spadá z tohoto důvodu pod pojem dodání uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 96/95/ES ze dne 20. prosince 1996, ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvním pododstavcem a čl. 28b částí A odst. 1 této směrnice – provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství.“

Na výše uvedenou judikaturu navázal Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Teleos a další*, C-409/04, ve kterém mimo jiné dovodil: „Článek 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 200/65/ES ze dne 17. října 2000, je třeba vykládat s ohledem na výraz „odeslán(o)“ vyskytující se v obou těchto ustanoveních v tom smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.“

V projednávané věci se spor týká plnění, v nichž mělo být zboží (pohonné hmoty) předmětem více po sobě následujících dodání, ale jen jediné přepravy uvnitř EU. Kvalifikace prvního dodání mezi dodavatelem v jiném členském státu EU (výrobcem pohonných hmot) a prvním odběratelem jako intrakomunitárního dodání, které by mohlo být na základě této skutečnosti osvobozeno od DPH, závisí na zodpovězení otázky, zda uskutečněná přeprava může být skutečně přičtena pouze tomuto dodání (v tomto smyslu rozsudky Soudního dvora *EMAG a další*, C-245/04, *Euro Tyre a další*, C-430/09). Odpověď na tuto otázku závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností posuzované věci a zejména určení okamžiku, kdy bylo na konečného příjemce (tj. žalobkyni) převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník.

V případě, že se druhý (a případně další) převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil předtím, než došlo k přepravě uvnitř EU, by totiž již nebylo možno tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (odběratele), kterým však nebyla žalobkyně (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Euro Tyre a další*, C-430/09). Ve věci by nešlo o intrakomunitární dodání osvobozené od DPH

v případě, že by k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni došlo předtím, než se uskutečnila přeprava zboží z jiného členského státu do ČR. Pokud jde o okolnosti, které by mohly být zohledněny, Soudní dvůr EU již konstatoval, že když první pořizovatel, který nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř EU přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na dalšího pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř EU. Soudní dvůr EU však také upřesnil, že tak tomu není, pokud byl dodavatel uskutečňující první dodání po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele tímto pořizovatelem informován o skutečnosti, že zboží bylo předtím, než opustilo členský stát dodání, dále prodáno jiné osobě povinné k dani (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Euro Tyre a další*, C-430/09, body 35 a 36).

Žalovanému lze na základě výše uvedeného jistě přisvědčit v tom, že pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné. Nelze však mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující.

Žalovaný přistoupil k posouzení sporné otázky a k výkladu relevantní judikatury Soudního dvora EU až příliš zjednodušujícím způsobem, když považoval pro stanovení místa plnění (dodání) u dodávek zboží (pohonných hmot) dle § 7 odst. 2 zákona o DPH mimo tuzemsko za dostačující pouze jediné kritérium, a to že právě žalobkyně byla tím, kdo zajišťoval přepravu, když právo přepravy zboží z jiného členského státu do tuzemska se odvíjí od práva dispozice se zbožím jako vlastník. Z tohoto důvodu podle žalovaného dodávkami spojenými s přepravou byly až dodávky mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní (event. mezi subjekty nacházejícími se v řetězci až za žalobkyní), když podle žalovaného žádná dodání uskutečněná před touto transakcí s přepravou spojena být nemohla a ani nebyla.

Žalovaný zcela pominul hodnocení zásadní otázky, kdy a který ze subjektů zúčastněných na předmětných transakcích (řetězových obchodech) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, tedy kdy došlo k dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Nejde přitom o převod vlastnického práva v právním slova smyslu, přičemž bez zhodnocení této otázky nelze bez dalšího dospět k závěru, kolik dodání bylo uskutečněno v rámci jednoho pohybu zboží (jedné přepravy). Nelze přisvědčit ani názoru, že místem dodání, které je spojeno s přepravou, musí být vždy nutně místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy.

V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř EU, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu (nikoli v podstatě jen s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, který nabyt na území jiného členského státu právo nakládat se zbožím jako vlastník.

Intrakomunitární charakter plnění mohl být v rámci sporných řetězových transakcí přiřknut v souladu s rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *Euro Tyre Holding BV* dodání, které se uskutečnilo na počátku řetězce, neboť postačuje, že pořizovatel projeví úmysl přepravit pohonné hmoty do jiného členského státu EU např. předložením daňového identifikačního čísla členského státu EU, kam má být zboží přepraveno. Již při splnění těchto podmínek je dodavatel oprávněn kvalifikovat transakci jako dodání zboží do jiného členského státu EU osvobozené od DPH s nárokem na odpočet daně na vstupu (dle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH) a tuto skutečnost promítnout do vystaveného daňového dokladu. Toto plnění má hmotněprávní charakter intrakomunitárního dodání samozřejmě pouze za podmínky, že v jeho rámci skutečně dojde k přepravě zboží do jiného členského státu EU.

V této souvislosti je třeba zdůraznit, že prvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Dodání zboží v jiném členském státě může být totiž mimo jiné uskutečněno předáním zboží prodávajícím dopravci k přepravě ve prospěch kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přitom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel).

Výše uvedené závěry ostatně potvrzuje nejen znění článku 138 bod 1 směrnice o DPH: „Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“, ale také § 7 odst. 2 ZDPH: „Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží nebo zmocněnou třetí osobou. Jinými slovy řečeno, přeprava zboží může být zajištěna prodávajícím, pořizovatelem (kupujícím) anebo i třetí osobou na jejich účet (v jejich prospěch). Článek 138 bod 1 směrnice o DPH ani § 7 odst. 2 zákona o DPH přitom nestanoví, že „zmocněná třetí osoba“ musí být nutně zmocněna právě prodávajícím nebo pořizovatelem. Ostatně v rámci poskytování přepravních služeb je poměrně běžné, že přepravce k provedení objednané přepravy (např. při nedostatku vlastních kapacit) zadá provedení objednané přepravy dalšímu dopravci jako subdodávku. V projednávané věci proto samotná skutečnost, že přepravu zboží (pohonných hmot) zajišťovala (organizovala) žalobkyně, nemusí bez dalšího znamenat, že charakter intrakomunitárního dodání má právě dodání pohonných hmot žalobkyni (totéž platí i ve vztahu k subjektům, které se nachází v řetězci až za žalobkyní, pokud zajišťovaly dopravu). Nelze vyloučit, že přeprava byla zajišťována ve prospěch (na účet) dodavatele žalobkyně, který teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně žalobkyni zboží dodal. Tak se mohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má zásadní význam pro rozhodnutí této věci a nepochybně může být prokázáno (nebo vyvráceno) žalobkyní navrženými důkazy (zejména mezinárodními nákladními listy, doklady o dopravě vybraných výrobků, dodacími listy).

Jinými slovy řečeno, v dané věci bylo třeba zabývat se v návaznosti na důkazní návrhy žalobkyně tím, zda přepravu organizačně a finančně zajištěnou žalobkyní (či subjektem nacházejícím se v řetězci za ní) nelze přičíst jinému subjektu, který v řetězové transakci předchází žalobkyni, např. příjemci, který v rámci řetězové transakce jako první předložil svému dodavateli daňové identifikační číslo přidělené v jiném členském státě, než kde se zboží nacházelo, nebo jinak projevil svůj úmysl pořízené zboží přepravit do jiného členského

státu EU. Pokud lze přepravu přičíst skutečně žalobkyni, je nutno posoudit, zda v době zahájení přepravy disponovala oprávněním nakládat se zbožím jako vlastník (tedy zda došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH), nebo zda toto oprávnění měla nabýt alespoň v souvislosti s ukončením přepravy. Pokud by v době provádění přepravy tímto oprávněním nedisponovala nebo ho neměla nabýt ani při dokončení přepravy zboží, pak přeprava zboží zajištěná žalobkyní nesouvisela s dodáním zboží žalobkyni. O intrakomunitární dodání jde jen tehdy, pakliže přeprava zboží do jiného členského státu EU je svázána s dodáním zboží (intrakomunitárním dodáním zboží není přeprava zboží, nýbrž dodání zboží s jeho přepravou). Zajištění přepravy zboží v době, kdy žalobkyně nebyla oprávněna disponovat se zbožím jako vlastník (nedošlo ještě k dodání zboží), pokud ani ukončením přepravy neměla žalobkyně toto oprávnění nabýt, by nebylo možné přičíst dodání zboží žalobkyni (žalobkyně nejednala při zajišťování přepravy z pohledu dodání zboží na svůj účet).

Z rozhodnutí správce daně a žalovaného nelze vůbec zjistit, jakým způsobem byly sporné řetězové transakce realizovány, tj. jaké subjekty do nich byly zapojeny, jaké smlouvy byly mezi nimi uzavřeny (významné je ujednání o podmínkách dodání zboží, tedy kdy nabývá kupující právo nakládat se zbožím jako vlastník, a ujednání o přepravě zboží), kdy bylo zboží dodáno žalobkyni, kdy jej žalobkyně dodala svému odběrateli, kdy byla zajištěna přeprava zboží žalobkyní apod. Ani z obsahu daňových spisů nelze zjistit odpověď na většinu z těchto otázek.

Žalovaný tedy pochybil, jestliže se v rámci posuzování otázky, kterému z více navazujících dodání lze přiřadit provedení přepravy, a přiřknout mu tím charakter intrakomunitárního dodání zboží, omezil pouze na zjištění, který subjekt zajistil provedení přepravy zboží a kdo uhradil náklady s tím spojené. Závěr o tom, které plnění má intrakomunitární charakter, a tedy kde se nachází místa plnění v případě dodání zboží přijatých žalobkyní a jí realizovaných, vychází z neúplně zjištěného skutkového stavu, který vyžaduje rozsáhlé doplnění.

Žalobkyně přitom v rámci postupu k odstranění pochybností a následně i v rámci odvolacího řízení navrhla doplnit dokazování konkrétními důkazními prostředky za účelem zjištění, zda nelze charakter intrakomunitárního dodání přiřadit některému z dodání, které v řetězci předchází plnění přijatému žalobkyní. Žalovaný nicméně těmto návrhům na doplnění dokazování nevyhověl pouze z důvodu, že bylo spolehlivě prokázáno, kdo zajistil a organizoval přepravu zboží, a kdo zaplatil přepravné. Takové odůvodnění neprovedení důkazů je ovšem nesprávné, neboť s ohledem na výše uvedené je zřejmé, že bylo zcela nedostatečné zaměřit dokazování jen na právě uvedené otázky. Nelze souhlasit s žalovaným, že mezinárodní nákladní listy CMR neprokazují, mezi jakými subjekty došlo k přepravě zboží. Podle čl. 4 a čl. 9 odst. 1 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), která byla publikována vyhláškou č. 11/1975 Sb., je nákladní list dokladem o uzavření přepravní smlouvy. Nákladní list je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem. Jak nákladní list, tak objednávka přepravy ve spojení s následně vystavenou fakturou jsou důkazem o uzavření přepravní smlouvy. Pokud si vzájemně odporují, nelze z tohoto důvodu odmítnout provést důkaz nákladními listy, naopak je třeba se s rozpory náležitě vypořádat a zvážit, zda objednatel přepravy nejednal na účet odesílatele či příjemce zboží dle CMR. Lze jistě přisvědčit žalovanému, že údaje obsažené ve VIES nejsou důkazem toho, že transakce byly řádně deklarovány z pohledu DPH. Pokud z nich lze ale zjistit, který subjekt deklaroval řetězovou transakci jako intrakomunitární dodání, je třeba prověřit, zda uskutečněnou přepravu nelze přičíst na účet účastníků této transakce. Deklarování – byť třeba ve výsledku

neoprávněné – dodání jako intrakomunitárního svědčí o tom, že pořizovatel v rámci tohoto dodání sdělil svému dodavateli úmysl přepravit zboží na území jiného členského státu EU (k významu této skutečnosti pro přiřazení přepravy právě této transakci viz výše). Využitelné jsou v zásadě i údaje z dokladů eSD/ARC. Není rozhodující, že se jedná o systém evidence pro účely spotřebních daní, významné je, že tyto údaje mohou poskytnout přehled o tom, který subjekt se podílel na zajištění přepravy zboží a v čí prospěch.

Žalovaný tedy zatížil daňové řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť se nesprávně vypořádal s důkazními návrhy žalobkyně a svůj závěr, že charakter intrakomunitárního dodání má plnění přijaté žalobkyní od jejího dodavatele, resp. plnění poskytnuté subjekty nacházejícími se v řetězci za žalobkyní, opřel o neúplně zjištěný skutkový stav.

Druhý žalobní bod je nedůvodný. Vychází patrně z nepochopení závěrů žalovaného v kombinaci s nesprávným výkladem § 92 odst. 5 písm. b) d. ř. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že na základě provedeného dokazování zjistil, že v případě transakcí, u nichž byla doměřena daň, zajišťovala přepravu zboží buď žalobkyně, nebo subjekt nacházející se v řetězci za ní. Aplikací citovaných ustanovení zákona o DPH pak dospěl k závěru, že v těchto případech bylo místo plnění při pořízení zboží žalobkyní od jejích dodavatelů v jiném členském státě EU, nikoliv v tuzemsku. Žalovaný v rozhodnutí neaplikoval žádnou právní domněnku ani fikci. Právní domněnka či fikce má povahu skutkovou, tzn., že se na jejím základě předpokládá, že určitá skutečnost je, nebo naopak není. Závěr o tom, kde se nachází místo plnění, není závěrem skutkovým, nýbrž právním posouzením věci. Usoudil-li tedy žalovaný na základě provedeného dokazování (nikoliv na základě právní domněnky či fikce), že přepravu zboží v rámci řetězové transakce je třeba přičíst transakci, jejímž účastníkem byla žalobkyně nebo subjekt nacházející se v řetězci za ní, pak závěr, že místo plnění se v případě plnění přijatých žalobkyní nachází v jiném členském státě EU, je výlučně právním posouzením zjištěných skutečností. Zda žalovaný správně vyhodnotil důkazy provedené za účelem přiřazení přepravy konkrétní transakci v řetězci, event. zda ve svém úsudku o přičitatelnosti přepravy vyšel ze všech relevantních skutečností, je otázkou zcela odlišnou, která nesouvisí s § 92 odst. 5 písm. b) d. ř.

Třetí žalobní bod je důvodný. Úvodem soud předdesílá, že postup k odstranění pochybností (stejně jako dříve výzva k odstranění pochybností) je nástrojem řízení vyměřovacího. Daňový řád (na rozdíl od dříve účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) umožňuje, aby daňová kontrola byla provedena rovněž v rámci vyměřovacího řízení. Z hlediska časového tedy není mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou žádný rozdíl, k oběma lze přistoupit již ve fázi vyměřovacího řízení, tedy před vlastním vyměřením daňové povinnosti. Správci daně nicméně není dáno libovolně na výběr, který z těchto postupů v rámci vyměřovacího řízení využije. Postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. d. ř. slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. Daňovou kontrolu lze naproti tomu zahájit i bez jakýchkoliv pochybností o správnosti a úplnosti daňového tvrzení.

Správce daně v jednotlivých výzvách, jimiž zahájil postupy k odstranění pochybností, uvedl, že z přiznání k dani z přidané hodnoty a předložené záznamní povinnosti nabyt pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných

plnění (nákup pohonných hmot), u nichž bylo místo nakládky pohonných hmot mimo území ČR. Mohlo by se jednat o plnění, která nejsou předmětem daně ve smyslu § 2 ZDPH, tudíž by u nich nevznikl nárok na odpočet DPH. Žalobkyně byla vyzvána k předložení evidence podle § 100 ZDPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním.

Správce daně tedy formuloval konkrétní pochybnost, a sice zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH z pohonných hmot, které byly naloženy k přepravě v zahraničí. Jednoznačně vymezil rovněž listiny, které požaduje za účelem odstranění pochybností předložit. Pochybnost správce daně je řádně formulována (dostatečně určité a srozumitelně), a jsou tak naplněny podmínky pro postup dle § 89 odst. 2 d. ř. Jde sice pouze o jedinou pochybnost, nicméně jak správně uvedl žalovaný, o pochybnost naprosto zásadního charakteru. Celý postup k odstranění pochybností nevykročil ani v jednom z případů z tohoto rámce, tj. zda přeprava pohonných hmot z jiného členského státu EU nevylučuje tuzemský charakter zdanitelných plnění, a tedy zda je s takovým plněním spojen nárok na odpočet daně. Byly tak splněny i věcné podmínky pro zahájení postupů k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 d. ř.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 – 41 (bod 25), dovodil, že za účelem posouzení zákonnosti postupu k odstranění pochybností je třeba zabývat se nejen tím, zda byly splněny podmínky k zahájení takového postupu, nýbrž i zda tento postup zůstal adekvátním procesním prostředkem i s ohledem na následující průběh daňového řízení.

V této souvislosti je třeba zdůraznit, že daňový řád výslovně počítá s tím, že za určitých okolností může postup k odstranění pochybností vyústit v zahájení daňové kontroly. Podle § 90 odst. 2 a 3 d. ř., nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

Zákonodárce v současné úpravě postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být přitom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně. Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů. Má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (viz rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 – 52, a dále rozsudek ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 – 61).

Judikatura dovodila, že v okamžiku, kdy se postup k odstranění pochybností začne svým rozsahem vymykat charakteristikám tohoto postupu, je povinností správce daně postup k odstranění pochybností ukončit a zahájit daňovou kontrolu (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 – 61, body 32 a 34, rozsudek ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 – 41, bod 24, rozsudek ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014 – 27, bod 21, a rozsudek ze dne 18. 12. 2014, čj. 10 Afs 79/2014 – 45, bod 48).

Správce daně zvolil postup, který neumožňuje provádět rozsáhlé dokazování. V jeho rámci se přitom jal posuzovat otázku, kterému plnění v rámci řetězové transakce má být přiřčena přeprava zboží z jiného členského státu na území ČR. Za tím účelem provedl rozsáhlé dokazování spočívající v opatrování podkladů z účetnictví několika dalších subjektů (a to formou výzev k součinnosti a dožádání). Ostatně nevhodnosti zvoleného procesního postupu nasvědčuje i to, že již před zahájením prvního postupu k odstranění pochybností (za zdaňovací období únor 2012) prováděl správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu téže daně za zdaňovací období srpen 2011 (shodně viz rozsudek NSS čj. 1 Aps 20/2013 – 61, bod 40). V situaci, kdy prověření účetních dokladů a evidencí žalobkyně nepostačovalo k odstranění pochybností správce daně o místu plnění přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění, měl správce daně i vzhledem ke zkušenostem z paralelně probíhající daňové kontroly zahájit daňovou kontrolu a další důkazní prostředky vyhledávat a provádět až v jejím rámci. Bylo nepřípustné provádět další dokazování v rámci postupů k odstranění pochybností. Správce daně totiž v této fázi přestal komunikovat s žalobkyní, přičemž právě komunikací mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž účelem je odstranit nejasnosti, se vyznačuje postup k odstranění pochybností, a svoji činnost zaměřil výlučně na vyhledávání důkazů a ověřování skutečností zjištěných v účetnictví žalobkyně, což jsou činnosti typické pro daňovou kontrolu. Správce daně tak zatížil daňové řízení vadou. Jelikož postup k odstranění pochybností se od okamžiku, kdy v něm správce daně pokračoval i po prověření účetních dokladů a evidencí žalobkyně, a to v podobě výzev k součinnosti třetích osob a dožádání, stal nezákonným, nemohl správce daně ani žalovaný v rozhodnutí vycházet z podkladů shromážděných poté, co se stal postup k odstranění pochybností nezákonným. Správce daně tak zatížil daňové řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí, neboť ta se opírají o podklady opatřené v rámci té fáze postupů k odstranění pochybností, která se vyznačuje nezákonností, přičemž tato vada nebyla odstraněna ani v rámci odvolacího řízení. Právě uvedené nicméně neznamená, že by takto shromážděné podklady byly jednou pro vždy nepoužitelné. Žalovaný v dalším řízení, které povede po zrušení napadeného rozhodnutí, v první řadě řádně provede tyto důkazy způsobem, jak se důkazy provádí v rámci daňové kontroly (žalobkyni je třeba zaručit shodná práva, jaká by jí náležela při provedení důkazu v rámci daňové kontroly, včetně seznámení s hodnocením důkazů, které je podstatnou náležitostí zprávy o daňové kontrole), čímž zhojí nezákonnost těchto důkazů.

Lze ostatně poukázat i na to, že postupy k odstranění pochybností ve vztahu k časově nejstarším prověřovaným zdaňovacím obdobím se vyznačují značnými časovými prodlevami v provádění jednotlivých úkonů (např. poslední odpověď třetí osoby na výzvu k součinnosti byla doručena správci daně dne 21. 11. 2012, ovšem další úkon – žádosti o provedení dožádání - byl proveden až téměř po 3 měsících dne 15. 2. 2013). Prodlevy v postupu k odstranění pochybností, jejichž důsledkem je značná délka tohoto postupu (téměř 18 měsíců u zdaňovacího období únor 2012, 17 měsíců u zdaňovacího období březen 2012, 13 měsíců u zdaňovacího období duben 2012 atd.), jsou pak způsobeny vyhledáváním důkazních prostředků správcem daně (výzvy k součinnosti třetích osob, žádosti o provedení dožádání, prodlevy při realizaci dožádání). Tyto prodlevy, které jsou zapříčiněny dožádanými správci daně či třetími osobami, lze tolerovat při daňové kontrole, pro niž jsou takové úkony typické,

nikoliv však v postupu k odstranění pochybností, jenž nemá být zatěžován zdlouhavými úkony.

Správce daně pochybil i v tom, že nezačal daňovou kontrolu podle § 90 odst. 3 d. ř. v návaznosti na návrhy žalobkyně na provedení dalších důkazů, neboť uplatněné důkazní návrhy nebylo možné v celém rozsahu zamítnout (k tomu viz výše). Pokud by správce daně zahájil daňovou kontrolu alespoň na základě návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 3 d. ř., mohla být v jejím rámci odstraněna výše vytčená procesní vada spočívající v provedení dokazování v nezákonném postupu k odstranění pochybností.

Čtvrtý žalobní bod je nedůvodný. Soud se zcela ztotožňuje s žalovaným, že daňový režim obchodní transakce ve vztahu k DPH je zcela nezávislý na jejím daňovém režimu z pohledu spotřební daně z minerálních olejů. Obě právní úpravy vymezují předmět daně i podmínky vzniku daňové povinnosti odlišně. Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Přitom dodáním se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník [k tomu viz § 2 odst. 1 písm. a), § 13 odst. 1 a § 7 odst. 2 ZDPH]. V takovém případě se uplatní základní pravidlo, že plátce daně je povinen přiznat a odvést ze zdanitelného plnění daň na výstupu. U spotřební daně vzniká daňová povinnost výrobou vybraných výrobků (minerálních olejů) na daňovém území Evropské unie nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie (§ 8 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních). Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, to platí i při dovozu vybraných výrobků, které byly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně (§ 9 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních). Uvedením do volného daňového oběhu se má na mysli výroba nebo dovoz minerálních olejů mimo režim podmíněného osvobození od daně a vyjmutí minerálních olejů z režimu podmíněného osvobození od daně. Plátcem spotřební daně je osoba, která je oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních). V rámci spotřební daně neexistuje princip daně na vstupu a daně na výstupu, propojených nárokem na odpočet daně. Je tedy zřejmé, že vznik daňové povinnosti, povinnosti daň přiznat a zaplatit je u každé z těchto daní vázán na odlišné právní skutečnosti, a může tak vzniknout v rámci řetězové transakce odlišným daňovým subjektům. Zatímco místem plnění při dodání s přepravou zboží je z pohledu DPH místo, kde se zboží nachází před započítáním přepravy (§ 7 odst. 2 ZDPH), místem plnění z pohledu vzniku povinnosti přiznat spotřební daň je místo uvolnění minerálních olejů do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních).

Uplatňování daně z přidané hodnoty tak je nezávislé na uplatňování spotřební daně z minerálních olejů. Ke shodnému závěru dospěl i Soudní dvůr EU v rozsudku ve věci *British American Tobacco International Ltd, Newman Shipping & Agency Company NV* (C-435/03, bod 41) a NSS v rozsudku čj. 5 Afs 77/2015 – 43. Nedůvodná je též výtká žalobkyně, že se žalovaný nevypořádal s tím, že po dobu přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně od odesílatele k příjemci je omezen přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Žalovaný totiž ve svém rozhodnutí poukázal na to, že v případě sporných transakcí, z nichž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty, došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni, popř. na jejího odběratele (či další navazující obchodní subjekty v řetězci) před zahájením přepravy. Rozhodnutí žalovaného se tedy neopírá o to, že by k dodání zboží ve smyslu zákona o DPH (tj. převodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník) ve prospěch žalobkyně či po ní následujících subjektů došlo až po zahájení přepravy

(viz bod 40 napadeného rozhodnutí). Je však pravdou, že tento výchozí skutkový závěr nebyl dostatečně důkazně prověřen (viz výše).

Pátý žalobní bod je nedůvodný. Žalobkyně tvrdí, že byl porušen § 8 odst. 2 d. ř., a to bez jakéhokoliv bližšího odůvodnění. V obecné rovině lze skutečně přisvědčit žalobkyni, že § 8 odst. 2 d. ř. upravuje zásadu daňového řízení, podle níž při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nemá docházet k neodůvodněným rozdílům. Žalobkyně nicméně v žalobním bodu neuvedla jediný konkrétní případ, kdy orgány finanční správy posoudily skutkově shodný nebo podobný případ bez racionálních důvodů odlišně. Aby mohl soud přezkoumat soulad napadeného rozhodnutí s § 8 odst. 2 d. ř., musela by žalobkyně uvést, v jakém jiném konkrétním případě, který lze považovat za shodný, resp. podobný v relevantních ohledech, postupovaly orgány finanční správy odlišně. Žalovaný ostatně ve svém rozhodnutí v bodě 59 uvedl, že již posuzoval případ jiného daňového subjektu zapojeného do téhož řetězového plnění jako žalobkyně, přičemž věc posoudil shodně. Uplatnění námitky, že žalovaný porušil § 8 odst. 2 d. ř., není spojeno s tím, že by soud aktivně začal zjišťovat, jaká je praxe finanční správy při rozhodování podobných případů. Jestliže žalobkyně v žalobním bodu neuvede konkrétní případy, od nichž se žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí bezdůvodně odchýlil, není takový žalobní bod úplný a nemůže vyústit v to, že soud bude porovnávat rozhodnutí žalovaného s jinými rozhodnutími orgánů finanční správy vydanými v podobných věcech. Nehledě na to, že vedle konkrétního tvrzení o porušení § 8 odst. 2 d. ř. musí žalobkyně rovněž označit důkazní prostředky k prokázání důvodnosti tvrzení. Žalobkyně však žádné důkazní návrhy k tomuto žalobnímu bodu neuplatnila, zůstala pouze u obecného tvrzení.

Z § 8 odst. 2 d. ř. nevyplývá imperativ, aby žalovaný posoudil věc žalobkyně shodně jako v jiné věci, o níž rozhodl dříve, pokud by takové rozhodnutí bylo nezákonné. Účelem § 8 odst. 2 d. ř. je zabránit svévoli při rozhodování jednotlivých případů, nikoliv přimět orgány finanční správy k tomu, aby kvůli respektování této zásady vydávaly nezákonná rozhodnutí. Orgány finanční správy jsou nepochybně oprávněny odchýlit se od závěru, k němuž dospěly v jiné stejné nebo podobné věci, pakliže svůj postup řádně odůvodní. Orgány finanční správy v takovém případě tíží argumentační břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2006, čj. 1 As 39/2009 – 88, bod 29).

Je nepochybně žádoucí, aby právní otázky související se vznikem daňové povinnosti a nároku na odpočet DPH byly vykládány shodně v daňovém řízení i trestním řízení. Tak by tomu mělo být i ohledně skutkových otázek a hodnocení důkazů, pakliže byly provedeny shodné důkazní prostředky s totožným výsledkem. V této souvislosti je nicméně třeba poukázat na diametrálně odlišné rozložení důkazního břemene v daňovém a trestním řízení. Nelze opomenout ani to, že trestněprávní odpovědnost osob záleží i na dalších okolnostech, které jsou z pohledu daňového řízení zcela nevýznamné, a nejsou tak v něm zjišťovány (k tomu podrobněji viz rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 120/2009 – 90, bod 36 a 37). Žalobkyně neoznačila žádné rozhodnutí orgánů činných v trestním řízení, z něhož by vyplývalo neopodstatněně odlišné právní posouzení či hodnocení důkazů oproti rozhodnutí žalovaného.

Šestý žalobní bod je nedůvodný. Jedním ze základních principů daně z přidané hodnoty je princip neutrality, jehož základním smyslem je neutralita vybírané daně z přidané hodnoty vzhledem k délce řetězce plátců daně, pro něž by daň z přidané hodnoty neměla být nákladem, tj. daňová povinnost jednoho plátce daně by měla být následována nárokem na odpočet daně druhého plátce daně. Proto je plátce daně obecně oprávněn odečíst z vlastní

daňové povinnosti jen tu částku DPH, kterou uhradil svému dodavateli, jinému plátcí DPH (viz rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2010, čj. 9 Afs 61/2010 – 215). Žalobkyně v žalobním bodu neupřesnila, v čem konkrétně spatřuje narušení principu neutrality. V případě, kdy pořízení zboží žalobkyní bylo žalovaným posouzeno jako intrakomunitární transakce, je princip neutrality zachován tím, že intrakomunitární dodání zboží je osvobozeno v jiném členském státě EU (místo dodání) od DPH na výstupu s tím, že žalobkyně je povinna přiznat tuzemskou DPH na vstupu ze zboží pořízeného v jiném členském státě EU (viz výše). Jestliže takto pořízené plnění žalobkyně dále využila k poskytnutí zdanitelného plnění svým odběratelům, pak byla povinna přiznat z poskytnutého plnění daň, přičemž mohla uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. V případě transakcí žalobkyně (pořízení zboží od dodavatele i dodání zboží odběrateli), které se zcela uskutečnily v jiném členském státě EU, musí být princip neutrality DPH garantován vnitrostátním právem příslušného členského státu EU, a to v souladu se směrnicí o DPH. Pakliže bylo v těchto případech uloženo žalobkyni odvést daň na výstupu, je to odůvodněno § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH, neboť žalobkyně sama vystavila na tyto dodávky faktury, v nichž uvedla příslušnou tuzemskou daň. Těmito fakturami mohou odběratelé žalobkyně prokázat nárok na odpočet daně na vstupu, ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH brání vzniku nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Stroj trans EOOD*, C-642/11). Případné dvojí odvedení daně na výstupu (v jiném členském státě EU, kde je místo dodání v případě pořízení pohonných hmot žalobkyní, a v ČR na základě vystavení daňových dokladů s tuzemskou daní) by bylo důsledkem nesprávného postupu žalobkyně při vystavování daňových dokladů, který jde plně na její vrub.

Nepochybně je v pravomoci českých orgánů finanční správy posoudit povahu zdanitelných plnění přijatých a poskytnutých žalobkyní, která žalobkyně vykazala v daňovém tvrzení vůči českému správci daně, v němž vypočetla daň na výstupu dle zákona o DPH a uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu. Správce daně je v takovém případě oprávněn prověřit, zda uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění je oprávněný a zda byla žalobkyní správně stanovena daň na výstupu z deklarovaných poskytnutých zdanitelných plnění. O právě uvedených otázkách nepřísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci (státnímu orgánu, správnímu úřadu, soudu), takže § 99 d. ř. na danou věc nedopadá. Mezinárodní spolupráce v daňových otázkách, která je upravena směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a na úrovni vnitrostátního práva zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, upravuje spolupráci finančních orgánů při výměně informací, provádění souběžných daňových kontrol, účasti na úkonech a doručování. Neupravuje nicméně podávání podnětů k vydání jakýchkoliv rozhodnutí finančními orgány cizího státu. Pokud se finanční orgán jiného členského státu zabýval ve svém rozhodnutí tím, zda daňový subjekt, který v tomto členském státě vykázal dodání zboží do jiného členského státu EU osvobozené od daně, skutečně naplnil podmínky osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, pak by takové rozhodnutí nepochybně mohlo být podkladem pro posouzení charakteru plnění přijatého žalobkyní. Přinejmenším by se s ním musel správce daně ve smyslu § 8 odst. 2 d. ř. vypořádat. Finanční orgán jiného členského státu EU ovšem není autoritou, která by jako jediná byla oprávněna závazně posoudit s účinky pro finanční orgány jiných členských států charakter plnění. Žalobkyně se tedy mýlí v tom, že by rozhodnutí žalovaného bylo závislé na posouzení otázky, kterou přísluší rozhodnout jinému českému orgánu veřejné moci nebo orgánu jiného členského státu EU.

Sedmý žalobní bod je nedůvodný. Skutečnost, že na základě právního názoru a skutkových zjištění žalovaného mohou dospět orgány činné v trestním řízení k závěru, že

osoby podezříváné žalobkyní ze spáchání trestného činu v souvislosti s posuzovanými transakcemi s pohonnými hmotami se nedopustily protiprávního jednání nesoucího znaky trestného činu, nemá žádný vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 d. ř.). Měřítkem zákonnosti napadeného rozhodnutí tak je, zda jím byly řádně zjištěny skutečnosti odůvodňující vznik daňové povinnosti a zda byla daň stanovena správně. Účelem daňového řízení naopak není zjistit a stanovit daň tak, aby výsledky daňového řízení odůvodňovaly trestní stíhání osob, které žalobkyně podezřívá ze spáchání trestného činu. Daňové řízení není pomocným nástrojem řízení trestního. Jde o svébytný procesní postup se specificky vymezeným předmětem, do něhož nespádají otázky trestněprávní odpovědnosti.

Žalobkyně se dále dovolává právních názorů vyjádřených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 – 46, a Soudním dvorem Evropské unie v rozsudcích ve věcech *Teleos*, *Mecsek-Gabona Kft* a *Mahagében Kft & Péter Dávid*. Všechna tato rozhodnutí se zabývají otázkou, zda, popř. za jakých okolností lze odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet DPH, jestliže se stal součástí podvodu na DPH. V nyní posuzovaném případě ovšem žalovaný neodepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH pro její zapojení do podvodu na této dani. K „doměření“ daně oproti dani přiznané v daňových tvrzeních došlo z důvodu odlišného právního posouzení transakcí uskutečněných žalobkyní z toho pohledu, zda vůbec byly předmětem DPH v režimu českého zákona o DPH a zda vznikla povinnost odvést daň na výstupu. Žalobkyní citované rozsudky tak na tento případ v tomto rozsahu nedopadají (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 11. 2009, čj. 2 Afs 122/2008 – 58). Žalobkyně pak sama neuvedla, jaké její tvrzení (či spíše argumentace) má být uvedenou judikaturou podepřena.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Vzhledem ke shora uvedenému soud rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. bez nařízení jednání a věc vrátil k dalšímu projednání žalovanému (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Důvod pro zrušení platebních výměrů správce daně soud neshledal, neboť ačkoliv procesní vadou bylo stíženo již daňové řízení před správcem daně, nejedná se o případ, že by platební výměry neměly být vůbec vydány. Naopak, platební výměry vydány být musí, neboť doposud nebyla žalobkyni vyměřena daň. Pokud by soud zrušil rozhodnutí správce daně, nebylo by možné v daňovém řízení pokračovat (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008 – 76, jehož závěry jsou aplikovatelné i na daňový řád, tj. zákon č. 280/2009 Sb.). Soud proto zrušil jen rozhodnutí žalovaného. V dalším řízení žalovaný (event. správce daně v rámci řízení o odvolání) znovu posoudí návrhy žalobkyně na provedení důkazů, a to v intencích výše uvedených. Žalobkyni přitom poskytne procesní práva v rozsahu, který daňový řád předpokládá pro daňovou kontrolu.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení zcela úspěšná, a má tak právo na náhradu všech účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady, které žalobkyni v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a nákladech na zastoupení advokátem. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif). Zástupce žalobkyně provedl v souvislosti s tímto řízením dva účelné úkony právní služby ve smyslu § 11 advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a sepsí žaloby. Odměna za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], výše odměny tak je celkem 6.200 Kč. Podání ze dne 7. 4. 2015 a 8. 12. 2015 nepovažuje soud za účelně provedené úkony právní služby, neboť návrh na přednostní

projednání věci mohl být uplatněn již v rámci žaloby a v reakci na vyjádření žalovaného k žalobě nepřináší žalobkyně žádné nové argumenty nad rámec žaloby. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně rovněž náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 600 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je součástí nákladů žalobkyně rovněž náhrada daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobkyně povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z 6.800 Kč, tedy 1.428 Kč. Náklady žalobkyně tak celkem činí 11.228 Kč. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku [§ 160 odst. 1 věta za středníkem zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), užitý na základě § 64 s. ř. s.], a to k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 o. s. ř.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí **l z e** 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 je 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.

V Praze dne 30. března 2016

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová