



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **K Oil křeček s.r.o.**, IČ 26373874, Staré náměstí 136,
356 01 Sokolov,
zastoupené JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem,
Masarykovo nám. 225, 256 01 Benešov,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, č.j. 22164/18/5300-22442-711492,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2018, č.j. 22164/18/5300-22442-711492, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 11 228 Kč, a to k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Vychopeně, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 18. 7. 2018 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, č.j. 22164/18/5300-22442-711492 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“), ze dne 24. 2. 2017, č.j. 153567/17/2407-50521-404729, č.j. 153650/17/2407-50521-404729, č.j. 153651/17/2407-50521-404729, č.j. 153663/17/2407-50521-404729 a č.j. 153667/17/2407-50521-404729 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“ nebo „dodatečné platební výměry“), tak, že byl změněn výrok o splatnosti daně, přičemž ve zbytku zůstala prvoinstanční rozhodnutí nezměněna. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září a prosince roku 2012 a zdaňovací období leden - březen roku 2013 v souhrnné výši 7 151 616 Kč a byla jí uložena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně v souhrnné výši 1 430 321 Kč.
2. Problematika daně z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Daňové řízení je upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[II] Žaloba

3. Žalobkyně považovala napadené rozhodnutí za nezákonné, když poukázala na nezákonnost již při zahájení daňové kontroly dne 8. 6. 2015. Správce daně měl z interní písemnosti ze dne 5. 5. 2015, č.j. 581794/15/2407-60562-402961, označené jako „Ostatní došlá písemnost“ a obsažené ve spisu daňového subjektu pod položkou 1 vyhledávací části č. 101707709, složka rok 2012, před zahájením daňové kontroly k dispozici doklady v elektronické podobě, které byly vyjmuty z trestního spisu B-5307/TS-12/2013 vedeného proti osobám spojeným se společností Alfa Group Service and Investement, a.s. (do dne 28. 2. 2013 ECCOLL INVEST, a.s.). Žalobkyně proti zahájení daňové kontroly brojila již v odvolání proti prvoinstančním rozhodnutím, a nesouhlasila tak s názorem žalovaného, že postupoval při zahájení daňové kontroly v souladu s daňovým řádem. O tom, že správce daně zajisté důvodně předpokládal, že bude daň doměřena, svědčí též jeho zajišťovací příkazy č.j. 618815/15/2407-00540-401543, č.j. 618817/15/2407-00540-401543, č.j. 618810/15/2407-00540-401543, 618798/15/2407-00540-401543 a č.j. 618811/15/2407-00540-401543, všechny ze dne 22. 5. 2015. V této souvislosti žalobkyně odkázala na závěry plynoucí z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, když správce daně byl na jejich základě povinen informovat žalobkyni dle § 145 odst. 2 věta první daňového řádu o tom, že se dozvěděl o skutečnostech nasvědčujících doměření daně jinak než z průběhu daňové kontroly. To však správce daně dle žalobkyně neučinil.
4. Žalobkyně dále tvrdila, že se žalovaný řádně nevypořádal s odvolacím důvodem, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Zástupce žalobkyně po seznámení se se zprávou o daňové kontrole ze dne 20. 2. 2017 odepřel podpis této zprávy a uvedl dostatečný a velmi závažný důvod. Správce daně do protokolu zástupci žalobkyně sdělil, že důvody posoudí a vyhodnotí jejich dostatečnost a následně žalobkyni vyrozumí prostřednictvím

samostatného sdělení. K tomuto sdělení přistoupil správce daně dne 23. 2. 2017, když uvedl, že neshledal důvody sdělené před podpisem zprávy z daňové kontroly jako dostatečné, protože je považuje za polemiku daňového subjektu s právními názory správce daně, která není relevantním důvodem pro odmítnutí podpisu zprávy o kontrole. Žalobkyně namítala, že se správce daně nijak nezabýval dostatečností důvodů pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole a jejich označení za polemiku je nedostatečné a neodůvodněné.

5. Žalobkyně rovněž brojila proti nezákonnosti neuznání jejího nároku na odpočet DPH u dodávek lehkého topného oleje (dále jen „LTO“) z důvodu neunesení důkazního břemene stran prokázání naplnění podmínek pro uznání takového nároku ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH. Žalobkyně totiž dle daňových orgánů neprokázala, že plnění od dodavatele BAFRA TERME, s.r.o. bylo fakticky uskutečněno tak, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech. S tímto závěrem se žalobkyně neztotožnila a uvedla, že v průběhu daňové kontroly bylo obsahem povinných evidencí vedených žalobkyní a záznamem skutečného nákupu a prodeje LTO, že zdanitelné plnění v podobě LTO bylo dodáno, včetně jeho zaplacení. Správce daně nijak nepochybnil existenci dodávaného LTO, ani to, že LTO byl ve všech případech skutečně žalobkyni dodán a že ho žalobkyně prodala následně svým odběratelům. To, že žalobkyně prodala ve všech případech LTO svým odběratelům, nepochybně také dokládá, že žalobkyni byl LTO dodán a přešlo na ni právo nakládat se zbožím jako vlastník. Za dodání LTO žalobkyně také prokazatelně zaplatila. Žalobkyně zároveň nárok na odpočet DPH doložila daňovými doklady s předepsanými náležitostmi. Nejednalo se o fiktivní plnění, a to ani při nákupu LTO, ani při jeho následném prodeji, nákup neprobíhal za podmínek krajně neobvyklých či nelogických, faktury za nákup LTO byly beze zbytku uhrazeny, a to na účet uvedený na daňových dokladech a nákupní cena nebyla neobvykle nízká. Žalobkyně také před koupí LTO použila obvyklé kontrolní mechanismy. Žalovaný pak dle žalobkyně neuznání nároku na odpočet opírá v zásadě pouze o to, správci daně společnosti BAFRA TERME, s.r.o. se nepodařilo ověřit, zda ona společnost skutečně LTO dodala. Správce daně měl tedy pochybnosti o totožnosti faktického poskytovatele předmětných zdanitelných plnění, protože společnost BAFRA TERME, s.r.o. nemá uveřejněnou účetní závěrku za rok 2012 v obchodním rejstříku, úhradu faktur provedla žalobkyně na bankovní účet, jehož majitelem není BAFRA TERME, s.r.o., jeden z daňových dokladů a dodací nákladní list původně vystavila společnost Dakins Invest a následně byla faktura stornována a vystavena společností BAFRA TERME, s.r.o. U jedné dodávky LTO žalobkyně v záznamní evidenci obchodníka s pohonnými hmotami uvedla jinou registrační značku tahače a návěsu, než byla uvedena na dodacím listu. Podle žalobkyně je podstatou sporu zákonnost přenesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 4 a odst. 5 písm. c) daňového řádu na ni a prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění mezi žalobkyní a společností BAFRA TERME, s.r.o. Dle žalobkyně je zřejmé, že žalovaný nemá žádné pochybnosti o tom, že k uskutečnění plnění ve všech případech opravdu došlo a zpochybňuje pouze to, že tato plnění uskutečnil dodavatel BAFRA TERME, s.r.o. uvedený na jednotlivých daňových dokladech. Dle názoru žalobkyně ale při přenesení důkazního břemene nemůže správce daně po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže z důvodu faktického stavu věcí sám zjistit a ověřit.

6. Žalobkyně dále brojila proti přenesení důkazního břemene ze správce daně na ni prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. 1. 2016. Žalobkyně navrhla celkem deset důkazních prostředků k prokázání předmětných skutečností, nicméně správcem daně byly v zásadě všechny odmítnuty jako irelevantní k prokázání toho, že žalobkyně nabyla právo nakládat s předmětným zbožím až v tuzemsku. Navíc, správcem daně provedené dokazování bylo zaměřeno výhradně na posouzení otázky, kdo zajišťoval přepravu pohonných hmot z jiného členského státu EU na území ČR a kdo zaplatil přepravné. Jiné okolnosti nebyly zjišťovány a navržené důkazní prostředky byly odmítnuty. Tvrzení správce daně, že na daňový subjekt přešlo ve smyslu judikatury Soudního dvora EU právo nakládat se zbožím jako vlastník, nemá žádnou oporu ve spise. Žalobkyně k tomu dále uvedla, že správce daně ve výsledku kontrolního zjištění uvedl, že dodávky pohonných hmot dle jednotlivých faktur, daňových dokladů č. 10120488, 30201004, 201250107, 230102, 230107, 230108, 230113, 230118, 230125, 230126, 230134, 230128, 230136, 230140, 230151, 230153, 230131, 230142, 230162, 230169, 230163, 230182, 230179, 230171, 230166, 230204, 230198, 230196, 230181 a 230189, splňují veškerá kritéria pro pohyblivou dodávku spojenou s přepravou zboží z jiného členského státu a v žádné z předchozích dodávek pohonných hmot v rámci fakturačních řetězců nemohly nastat podmínky dodání zboží s přepravou a žalobkyně v těchto případech uskutečnila pořízení zboží z jiného členského státu. Dle správce daně byly pohonné hmoty dodávány mezi několika subjekty v řadě s jedinou přepravou přímo z rafinerií v jiném členském státě do čerpacích stanic v tuzemsku a správce daně neuznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v celkové výši 6 335 125,45 Kč, u kterých zjistil, že přepravu z jiného členského státu zajišťovala žalobkyně prostřednictvím svých smluvních přepraveců anebo sama (1 dodávka). Žalovaný se s názorem správce daně ztotožnil a navíc zdůraznil, že to, kdo je v dané věci organizátorem přepravy, je přitom otázkou objektivních faktů, nikoliv posouzením všech okolností případu. Dle žalovaného je nepochybné, že organizátorem přepravy byla právě žalobkyně. Dále žalovaný víceméně navíc konstatoval, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno stran prokázání naplnění zákonných podmínek vzniku nároku na odpočet daně a toto důkazní břemeno žalobkyně neunesla. K tomu žalobkyně dodala, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení neprováděl dokazování a žalobkyní navržené důkazy nebyly provedeny.
7. Žalobkyně se dále věnovala výkladu § 92 daňového řádu. Podle něj správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalobkyně namítala, že správce daně a žalovaný jednali nezákonně, když předmětná zdanitelná plnění neposuzovali v kontextu celé transakce, uskutečnění zdanitelného plnění mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní samou 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, kde byla dopravcem přepravní společnosti VYDRUS. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 27. 1. 2016 přenesl správce daně na žalobkyni důkazní břemeno a požadoval prokázat, kdy a kde došlo k dodání zboží mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní, tj. převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaných daňových dokladech. Z výzvy správce daně nebylo vůbec jasné, jaké další důkazy by měla žalobkyně předložit k prokázání těchto skutečností s přihlédnutím k povaze řetězového obchodu. Dle názoru žalobkyně, pochybnosti správce daně vyjádřené v této výzvě ve skutečnosti vůbec nepředstavovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví žalobce, které by vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Byl to naopak žalovaný, který neunesl své důkazní břemeno ohledně zpochybnění přijetí tuzemského zdanitelného plnění. Nezákonný postup žalovaného je patrný navíc z toho, že všechny důkazní prostředky, které žalobkyně navrhla nebo předložila, žalovaný ve skutečnosti paušálně odmítl. Žalobkyně namítala, že se žalovaný prostřednictvím výše popsaného postupu snažil přenést důkazní břemeno na žalobkyni. Tento postup žalobkyně považovala za nezákonný, v rozporu s účelem a smyslem zejména § 92 odst. 4 a odst. 5 písm. c) daňového řádu i v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 31. 8. 2018, č.j. 2 Afs 55/2016-38, nebo rozsudek ze dne 21. 4. 2016, č.j. 4 Afs 295/2015-45).

8. Žalobkyně dále (a opakovaně) namítala, že žalovaný nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a 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, kdo byl prvním pořizovatelem, na kterého bylo převedeno na území jiného členského státu právo nakládat se zbožím jako vlastník, kdo byl tím pořizovatelem, který měl smluvní vztah se zahraničním výrobcem (rafinerií), 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 žalobkyni, zda intrakomunitární přeprava zboží zahájená v jiném členském státě a ukončená v tuzemsku nesplyvá s okamžikem rozhodným pro vyměření spotřební daně. Dokazování provedené správcem daně bylo zaměřeno výhradně na posouzení otázky, kdo zajišťoval přepravu pohonných hmot z jiného členského státu na území České republiky, kdo zaplatil přepravné a kdo je organizátorem přepravy. Pro určení intrakomunitárního plnění jsou dle žalobkyně naopak rozhodné jiné skutečnosti, a to především to, že zboží je přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Proto žalobkyně navrhovala v rámci dokazování identifikaci jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění, resp. jednotlivých řetězových dodávek prostřednictvím elektronického průvodního dokladu a přiděleného správního referenčního kódu ARC a ověření, zda se ve všech případech jednalo o zboží, které bylo přepravováno v rámci řetězové dodávky z jiného státu EU v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Žalobkyně pak tvrdila, že žalovaný opomenul, že Nejvyšší správní soud předložil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné

otázky ve věci AREX. Na rozdíl od žalovaného, Nejvyšší správní soud považuje za zásadní okolnosti pro určení intrakomunitárního plnění to, zda je či není zboží přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, a nikoliv samotné zjištění osoby organizátora přepravy.

9. Dle žalobkyně, závěr daňových orgánů uvedený ve zprávě o daňové kontrole, že se při nákupu zboží od Eryx s.r.o., G.A.S. Petroleum s.r.o., GOREY Finance s.r.o., a easy tank international, s.r.o., nejednalo o plnění, které je předmětem daně na území České republiky, současně znamená, že nemohla vzniknout daňová povinnost u žádného z předchozích dodavatelů stojících ve stejném obchodním řetězci. V rámci této žalobní námítky žalobkyně zdůraznila důvod odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Souvislost s trestnou činností dle trestního spisu B-5307/TS-12-2013, resp. soudního spisu Krajského soudu v Brně sp. zn. 46T 5/2015 aktuálně projednávané věci ECOLL INVEST je evidentní. Shoda názvů obchodních společností a termínů dodávek pohonných hmot není náhodná. K jistotě souvislosti postačí identifikace jednotlivých dodávek pohonných hmot prostřednictvím čísel ARC. Takovou identifikaci dodávek však ani správce daně ani žalovaný neprovedl, byť k tomu měli dostatek relevantních informací ze své vlastní úřední evidence. Dle názoru žalobkyně je souvislost tohoto daňového řízení s trestním řízením ve věci ECOLL INVEST též evidentní z interní písemnosti správce daně ze dne 5. 5. 2015, č.j. 581794/15/2407-60562-402961, označené jako „Ostatní došlá písemnost“, obsažené ve spisu žalobkyně pod položkou 1 vyhledávací části č. 101707709, složka rok 2012. Součástí této písemnosti je dokument s č.j. 37255/15/7600-10084-205176, zaslaný Generálním finančním ředitelstvím všem finančním úřadům včetně Specializovaného finančního úřadu. Z této písemnosti vyplývá, že Generální finanční ředitelství, sekce řízení rizik, v rámci vyhledávací činnosti získalo podrobné informace od jiných správců daně, které přímo souvisí s trestnou činností dle trestního spisu B-5307/TS-12-2013 (ECOLL). Žalobkyně byla přesvědčena, že se již v předchozím daňovém řízení musela vyskytnout a být řešena otázka o určení data a místa vzniku daňové povinnosti, resp. o určení intrakomunitárního plnění u totožných dodávek pohonných hmot, o kterých již pravomocně rozhodl jiný příslušný orgán daňové správy. Žalovaný, stejně jako správce daně, postupoval nezákonně a úředně nesprávně, pokud si to neověřil, ač k tomu měl dostatek relevantních informací. Obdobně měl žalovaný minimálně prověřit a zjistit od správců daně společností Eryx s.r.o., G.A.S. Petroleum s.r.o., GOREY Finance s.r.o. a easy tank international, s.r.o., zda, kdy a jak byla vyměřena jejich daňová povinnost za stejná zdaňovací období u totožných dodávek pohonných hmot a zda se nejedná i v těchto případech o již pravomocně stanovenou tuzemskou daňovou povinnost.
10. Žalobkyně rovněž brojila proti závěrům daňových orgánů stran vlastnictví pohonných hmot a organizátorství jejich přepravy. Dle žalobkyně nemá právní názor žalovaného, že natankováním pohonných hmot do cisterny je provozovatel této cisterny oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem, což v konkrétním případě znamená, že žalobkyně jako organizátorka přepravy, která v jiném členském státě vyzvedla prostřednictvím smluvního partnera pohonné hmoty, nabyla právo nakládat s nimi jako vlastník v tomto jiném členském státě, oporu ve spisu, provedené důkazy mu nijak nenasvědčují a zároveň se jedná o zcela nesprávné posouzení předmětné právní otázky. Dle názoru žalobkyně by se totiž muselo jednat výhradně o případ, kdy by na ni bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníkem dříve, než by se vůbec

uskutečnila přeprava uvnitř Společenství. Žalobkyně měla za to, že okamžik a místo, kdy a kde dochází k pořízení zboží z jiného státu EU spojeného s přepravou ve smyslu zákona o DPH, se v zásadě shoduje 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. V posuzovaném případě neměla žalobkyně jako nabyvatel zboží faktickou možnost nakládat se zbožím jako vlastník (tedy zejména podle své vůle zboží držet a případně prodat třetí osobě). Žalobkyně nebyla oprávněným příjemcem, ani nebyla v jeho postavení. 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 spotřební daně. K umožnění nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni od bezprostředního dodavatele nemohlo dojít dříve než po uvedení tohoto zboží do volného oběhu. Tomuto názoru žalobkyně odpovídá i konstantní judikatura (např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2013, č.j. 30Af 146/2011-330, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2014, č.j. 7 Afs 123/2013-56, a v neposlední řadě i rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 1. 12. 2015, č.j. 5 Tdo 839/2015-180).

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 26. 9. 2019. Stran žalobkyní namítanému zahájení daňové kontroly v rozporu se zákonem uvedl, že se touto námitkou zabýval již v bodech [76] až [81] napadeného rozhodnutí. Dle jeho názoru, pro naplnění podmínek pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu je s přihlédnutím k § 143 odst. 3 daňového řádu nutné, aby skutková zjištění a právní kvalifikace případného doměření daně byla postavena dostatečně najisto tak, aby mohla být předmětná výzva formulována dostatečně konkrétně. V daném případě tomu tak dle žalovaného nebylo, neboť k vyřešení pro případ zásadní právní otázky, tedy kterému plnění v řetězci obchodů s pohonnými hmotami má být přičtena přeprava uvnitř Evropské unie, muselo být za účelem posouzení všech okolností daného případu provedeno komplexní a časově a personálně náročné dokazování. Kritérium přepravy pak bylo klíčové pro určení, které plnění představuje plnění intrakomunitární, které je osvobozené od DPH. Podklady, na základě kterých by správce daně mohl dospět k jednoznačnému závěru o výši v budoucnu doměřené daně, a to včetně konkrétních skutkových okolností a jejich právní kvalifikace, však správce daně před zahájením daňové kontroly nedisponoval.
12. Žalovaný následně poukázal na, dle svého názoru do značné míry schizofrenní, argumentaci žalobkyně. Žalobkyně na jedné straně vyčítá správci daně, že již před zahájením daňové kontroly disponoval poznatky, na základě kterých měl důvodně předpokládat doměření daně. Na straně druhé však žalobkyně skutkové a právní závěry správce daně a potažmo žalovaného zcela odmítá, čímž vlastně přiznává, že by předmětné výzvě nevyhověla. Výše uvedené proto nepochybně svědčí o tom, že důvody

k doměření daně jsou mezi správcem daně a žalobkyní již od počátku sporné, protože by výzva k podání dodatečného daňového přiznání nemohla vést k předpokládanému doměření daně. Jelikož by tedy výzva k podání dodatečného daňového přiznání nenaplnila svůj účel, jednalo by se o zcela nadbytečný krok. Žalovaný pak dále poukázal na to, že na jím zastávaném závěru nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že k zajištění úhrady předpokládané daňové povinnosti byly vydány zajišťovací příkazy. Za situace vydaných zajišťovacích příkazů pak byl správce daně povinen bezodkladně činit kroky k prověření správnosti předpokládané daňové povinnosti, přičemž v tomto ohledu nedisponoval vhodnějším instrumentem, než je daňová kontrola. Vydání předmětné výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu pak žalovaný považoval za nadbytečný a neúčelný krok před zahájením daňové kontroly, který by měl za následek průtahy v daňovém řízení. Žalovaný pak poukázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2017, č.j. 57Af 4/2016-42, z něhož dovodil, že i kdyby byla tato námitka shledána důvodnou, nemělo by toto pochybení vliv na zákonnost rozhodnutí.

13. Ohledně námitky stran nezákonného ukončení daňové kontroly žalovaný uvedl, že je na rozdíl od žalobkyně toho názoru, že správce daně dostatečně podrobně odůvodnil, proč nepovažuje žalobkyni uvedené důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole za dostatečné dle § 88 odst. 6 daňového řádu pro to, aby měly vliv na použitelnost této zprávy. Žalovaný se posouzením této námitky zabýval již i v bodech [82] až [92] napadeného rozhodnutí a uvedl, že podpisem zprávy o daňové kontrole kontrolovaný daňový subjekt nevyjadřuje souhlas s obsahem této zprávy, ale pouze tím stvrzuje, že s ním byla zpráva o daňové kontrole projednána. Také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č.j. 9 Afs 305/2016-31 (bod [25]), prezentoval ve vztahu k důvodnosti odepření podpisu zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu závěr, že možné odlišné právní hodnocení otázky ze strany daňového subjektu nepředstavuje relevantní důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Jelikož ani jeden ze žalobkyni prezentovaných důvodů pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nenaplníval podmínky, na základě kterých by se mělo jednat o dostatečný důvod ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu, je dle žalovaného nutné předmětnou námitku posoudit jako nedůvodnou. Dle žalovaného by však ani shledání této žalobní námitky jako důvodné nemělo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť se nejedná o vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. To žalovaný odůvodnil závěry plynoucími z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č.j. 9 Afs 305/2016-31, tak i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č.j. 1 Afs 151/2016-39. Nadto pak žalovaný tvrdil, že pokud by byl postup správce daně shledán vadným, muselo by být zároveň známo, že jeho pochybení bylo zcela zhojeno v odvolacím řízení.
14. K námitce žalobkyně stran samotného dodání předmětného zdanitelného plnění žalovaný uvedl, že žalobkyni lze přisvědčit v tom, že správce daně ani žalovaný nijak nezpochybnili, že jí byly dodány LTO, které následně prodala svým odběratelům, přičemž z jí uskutečněných zdanitelných plnění odvedla daň z přidané hodnoty. Žalovaný se však nemohl ztotožnit s názorem, že na základě těchto skutečností lze učinit jednoznačný závěr o tom, že byly naplněny podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty v souvislosti s přijetím zdanitelných plnění. V průběhu daňového řízení se totiž objevily významné pochybnosti stran toho, zda se plnění fakticky uskutečnilo

tak, jak bylo deklarováno na žalobkyní předložených daňových dokladech. Žalovaný se touto otázkou podrobně zabýval v bodech [30] až [43] napadeného rozhodnutí, přičemž námitkami žalobkyně k této otázce se zabýval v bodech [62] až [66] napadeného rozhodnutí. Ke správcem daně provedenému dokazování pak žalovaný odkázal na strany 10 až 12 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný připomněl, že předmětem pochybností bylo zejména to, zda předmětné LTO dodala žalobkyni deklarovaná společnost BAFRA TERME, s.r.o. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2017, č.j. 5 Afs 144/2016-32, z něhož plyne závěr, že pro přiznání nároku na nadměrný odpočet DPH je nutno prokázat i subjekt poskytující zdanitelné plnění, aby bylo možno ověřit, jestli je tento osobou povinnou k dani a jestli mu tedy vůbec vznikl nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 3 zákona o DPH. Za situace, kdy existují pochybnosti o identitě žalobkyní deklarovaného dodavatele, pak nelze ani ověřit, zda tato osoba splnila svou zákonnou povinnost a odvedla z předmětného plnění daň na výstupu. Na skutečnosti, že samotný vznik odpočtu DPH je ve smyslu § 72 odst. 3 zákona o DPH vázán na odpovídající vznik povinnosti odvést daň na výstupu z předmětného plnění, je pak dle žalovaného do značné míry postaven samotný společný systém DPH. Pochybnosti daňových orgánů pak vycházely z toho, že obchodní společnost BAFRA TERME, s.r.o., byla pro správce daně nekontaktní a nebylo tak u ní možné uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění ověřit. Pochybnosti pramenily i z nesrovnalostí v daňových dokladech vystavených společností BAFRA TERME, s.r.o., k jí uskutečněným plněním a v žalobkyní provedených úhradách za toto plnění, z rozporu údajů na dokladech vystavených pro účely spotřební daně a skutečnosti, že předmětná společnost nikdy nebyla registrována jako plátce spotřební daně, ze skutečnosti, že předmětné LTO nemohly být žalobkyni dodány jí tvrzeným způsobem. Žádný z uvedených závěrů však žalobkyně, dle žalovaného, nezpochybňuje, nýbrž činí sporným pouze to, zda na ni bylo v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu přeneseno důkazní břemeno, resp. zda správce daně dostatečně prokázal své pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný tvrdil, že k přenesení důkazního břemene na žalobkyni došlo v souladu se zákonem. Primární důkazní břemeno tížilo žalobkyni, která pouze ve vztahu k prokázání skutečností, které sama tvrdila, tedy že se plnění, z nichž si nárokovala odpočet daně z přidané hodnoty, uskutečnila tak, jak deklarovala předloženými daňovými doklady. Jelikož to žalobkyně neprokázala, nebylo prokázáno naplnění podmínek dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, v důsledku čehož nebyl žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně uznán.

15. V souvislosti s žalobkyní namítaným neunesením důkazního břemene ze strany daňových orgánů stran zpochybnění žalobkyní deklarovaného porřízení pohonných hmot jako tuzemského zdanitelného plnění žalovaný konstatoval, že podstatou této námítky je, že správce daně dle žalobkyně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 1. 2016 neprokázal existenci důvodných pochybností o tom, že žalobkyní porřizené pohonné hmoty představovaly zdanitelné plnění s místem plnění v České republice. Žalovaný se již okolnostmi vydání předmětné výzvy k prokázání skutečností podrobně zabýval zejména v bodech [58] a násl. napadeného rozhodnutí. Správce daně v předmětné výzvě žalobkyni kvalifikovaným způsobem seznámil se svými pochybnostmi o tom, že v případě ve výzvě specifikovaných pohonných hmot se jednalo o žalobkyní porřizené zdanitelné plnění s místem plnění v České republice, jak to žalobkyně tvrdila ve svých

daňových priznáních a na základě jí předložených dokladů. Dle žalovaného tak správce daně jednoznačně prokázal existenci pochybností o tom, že žalobkyně přijala uvedená zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, tedy pochybnosti vyvracující věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost tvrzení žalobce a jím předložených daňových dokladů a evidencí. Žalovaný dále uvedl, že skutečnost, že v daném případě řešené pohonné hmoty pořídila s místem plnění v tuzemsku, tvrdila žalobkyně. Pokud si pro předmětné pohonné hmoty žalobkyně sama nebo prostřednictvím jí sjednaného smluvního přepravce zajela do jiného členského státu Evropské unie, načež je po ukončení přepravy stočila na svých čerpacích stanicích nebo čerpacích stanicích svých odběratelů, pak zejména s ohledem na shora popsané závěry vyplývající z rozsudků SDEU ve věcech EMAG a Euro Tyre existují zcela legitimní pochybnosti o tom, zda právo nakládat s věcí jako vlastník mohl nabýt článek v řetězci předcházející žalobkyni, tedy zda lze pořízení z jiného členského státu přiřadit dodávce zboží předcházející dodání tohoto zboží žalobkyni. Pokud žalobkyně i přes výše uvedené pochybnosti setrvala na svém tvrzení, pak je na ní, aby toto tvrzení prokázala, a to jinými důkazními prostředky, než jsou správcem daně zpochybněné daňové doklady a evidence vytvářené na základě těchto dokladů. Vzhledem ke skutečnosti, že se jednalo o dodávky zboží z jiného členského státu s jedinou přepravou, kterou prováděla či organizovala sama žalobkyně, však správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda se skutečně jedná o zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, a správce daně tyto pochybnosti dostatečně úplně a konkrétně popsal v předmětné výzvě. Odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 55/2016 a 4 Afs 295/2015) pak žalovaný považoval za nepřipadné, neboť se týkaly výzev o výrazně odlišném obsahu.

16. K žalobkyní namítanému neprovedení jí navržených důkazních prostředků pak žalovaný uvedl, že se správce daně se všemi jejími návrhy dostatečně vypořádal na str. 23 až 27, resp. 36 až 40 zprávy o daňové kontrole, a žalovaný se s jeho závěry v bodu [61] napadeného rozhodnutí zcela ztotožnil. Z žaloby pak není dle žalovaného seznatelné, odmítnutí provedení jakých důkazních prostředků považovala žalobkyně za nezákonné, v čem tuto nezákonnost spatřuje a jak by prokázání určitých skutečností mohlo ovlivnit meritorní rozhodnutí. Dle žalovaného pak podstatou žalobkyní prezentovaných důkazních návrhů byla především žádost o nové posouzení již provedených důkazů, k čemuž žalovaný neshledal důvod. Jelikož byl skutkový stav dle žalovaného dostatečně spolehlivě zjištěn již správcem daně, přičemž žalobkyně nenavrhla provedení žádných důkazů, kterými by bylo možné zjištěné skutkové okolnosti zpochybnit, relevantním způsobem doplnit či k nim vytvořit nějakou smysluplnou alternativu, nevystala v odvolacím řízení nutnost doplnění již shromážděných podkladů. Žalovaný i správce daně se tak dle názoru žalovaného řádně v intencích judikatury Ústavního soudu (náleze ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02) i Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 16. 3. 2007, č.j. 8 Afs 99/2005-81) vypořádali se všemi důkazními návrhy žalobkyně.
17. Stran námítky, že správce daně a žalovaný neprovedli posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání, které z dodání v rámci řetězové dodávky splňuje všechny podmínky pro určení intrakomunitárního plnění, žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že nezbytným prvkem posouzení předmětného plnění jako intrakomunitárního je přeshraniční přeprava tohoto plnění mezi členskými státy, je zvláštní význam priznáván organizaci přepravy předmětného plnění. Význam organizace

přepravy pak vychází především ze skutečnosti, že intrakomunitární povaha plnění se odvíjí právě od přepravy zboží, kdy od daně osvobozená dodávka musí ze své podstaty splňovat podmínku, že zboží je přepraveno z jiného členského státu jeho pořizovatelem, dodavatelem nebo jimi zmocněnou osobou. Mimo tyto případy nelze hovořit o pořízení zboží z (či dodání zboží do) jiného členského státu, resp. intrakomunitárním dodání. V této souvislosti pak žalovaný odkázal na stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci C-245/04 EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten. Uvedené stanovisko zdůrazňuje význam kritéria přepravy zejména z důvodu, že osoba provádějící či organizující přepravu musí mít povědomí o tom, že zboží je přepravováno z jednoho členského státu do jiného, což jiným účastníkům řetězce nutně nemusí být známo. V daném případě byly právě tyto okolnosti zkoumány a žalovaný v souladu se správcem daně dospěl k závěru, že tuto podmínku mohla naplnit právě jen žalobkyně, neboť ona zboží přepravovala (v některých případech prostřednictvím smluvních přepraveců), přičemž sama nebyla pro nikoho zmocněnou osobou. V dané věci je pak nepochybně prokázáno, že přepravu organizovala pouze žalobkyně, přičemž ani ona tuto skutečnost nerozporuje. Soudní dvůr Evropské Unie se pak v předmětné věci C-245/04 zabýval situací, kdy v rámci řetězového obchodu bylo postupně převáděno vlastnické právo ke zboží v průběhu obchodního případu přepraveného mezi členskými státy, přičemž dospěl k závěru, že za intrakomunitární plnění, tedy plnění osvobozené od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění změn a doplňků (dále jen „Směrnice“), jež byl do českého právního řádu implementován § 64 odst. 1 zákona o DPH, které je zároveň u příjemce tohoto plnění pořízením zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o DPH, lze považovat pouze jednu z dodávek v řadě. Soudní dvůr EU konstatoval, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Unie, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně. V návaznosti na to se obdobnou otázkou zabýval Soudní dvůr EU v rozsudku ve věci C-430/09 Euro Tyre Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën. Klíčovou otázkou zde představovalo to, ke kterému dodání musí být přeprava zboží uvnitř Unie přičtena, pokud přepravu provádí osoba, která má jak postavení kupujícího, a to v rámci prvního dodání, tak i postavení prodávajícího v rámci dodání druhého. Soudní dvůr EU judikoval, že v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Unie, 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 za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Evropské unie. K pojmu dodání zboží jakožto převodu práva nakládat s věcí jako vlastník pak žalovaný odkázal na další judikatorní závěry SDEU a shrnul, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nelze ztotožňovat s převodem vlastnického práva, jak je zakotven národními právními řády. Tato oblast totiž není právem Evropské unie harmonizována a jednotlivé národní úpravy si zachovávají vlastní specifika, takže jejich aplikace by vedla k nejednotnému zdaňování a ve svém důsledku k porušení cílů vymezených Směrnicí. Dle Soudního dvora EU se při převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník jedná o jakýkoliv

převod majetku opravňující druhou smluvní stranu k faktickému nakládání s takovým majetkem jako by byla jeho vlastníkem, a to i v případě, kdy k převodu vlastnického práva k majetku nedojde. Právě v převedení práva nakládat s řešenými pohonnými hmotami jako vlastníkem na žalobkyni pak bylo předmětem dokazování v rámci daňového řízení, jež vyústilo ve vydání rozhodnutí o odvolání. Žalovaný pak trval na tom, že právo nakládat s věcí jako vlastník přešlo na žalobkyni naložením pohonných hmot u dodavatele v jiném členském státě, neboť jako jediná ze všech článků řetězce fakticky disponovala s předmětnými pohonnými hmotami, sama zboží přepravovala, resp. sama vybrala a pověřila přepravce (jinými slovy zmocnila třetí osobu k přepravě zboží), byla jedinou z řetězce, kdo fakticky ovlivňoval přeshraniční přesun zboží a kdo mohl rozhodovat o jeho dalším osudu, o místě určení atp. Průběžné články řetězce přitom se zboží nijak nedisponovaly. Proto je dle žalovaného vyloučeno uvažovat o tom, že by právo nakládat se zbožím jako vlastník mohlo přejít na od žalobkyně odlišný článek řetězce. Z tohoto důvodu je nutno s žalobkyní spojovat i odpovědnost za správné zdanění předmětného plnění. Žalovaný pak s ohledem na body [72] a násl. napadeného rozhodnutí, resp. str. 36 až 38 zprávy o daňové kontrole uvedl, že není pravdivé tvrzení žalobkyně, že se správce daně a žalovaný nezabývali jí uváděnými skutečnostmi, tedy zda nebyla s přepravou spojena dodání zboží předcházející dodání zboží žalobkyni, jaký byl celý řetězec subjektů zapojených do jednotlivých transakcí, kdo byl prvním pořizovatelem pohonných hmot, který předložil své identifikační číslo a projevil zájem přepravit zboží na území jiného členského státu, kdo byl prvním pořizovatelem zboží, na kterého bylo na území jiného členského státu převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, kdo byl pořizovatelem zboží, který měl smluvní vztah se zahraniční rafinerií, zda se skutečně mohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit několik dodání předcházejících dodání žalobci a zda intrakomunitární přeprava nesplývá s okamžikem rozhodným pro vyměření spotřební daně. Je pravdou, že některé tyto dílčí otázky správce daně ani žalovaný nebyli schopni zodpovědět, a to zejména s ohledem na objektivní nemožnost ověřit předcházející historii transakcí v řetězci, která byla zapříčiněna tím, že některé články tohoto řetězce byly pro správce daně nekontaktní a neposkytly mu potřebnou součinnost. Tuto nesoučinnost jednotlivých článků řetězce však dle žalovaného nelze vykládat k tíži daňovým orgánům, neboť ty nejsou povinny při prokázání pochybností stran daňovým subjektem deklarovaného skutkového stavu prokazovat, jak se skutkový stav skutečně odehrál, tedy ani rekonstruovat celou historii transakcí v řetězci. Dle žalovaného pak bylo v daňovém řízení postaveno najisto, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobkyni ještě předtím, než došlo k přepravě pohonných hmot uvnitř Evropské unie, pročez jeho dovezení žalobkyní do České republiky za účelem uskutečňování vlastní ekonomické činnosti, a to buď na své vlastní čerpací stanice, nebo na čerpací stanice jeho odběratelů, bylo nutné posoudit jako pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty ve smyslu § 16 odst. 5 zákona o DPH. Jiný, alternativní závěr je vyloučen, ostatně ani žalobkyně žádný takový neprezentuje. V dané věci proto dle žalovaného nebylo možné učinit jiný závěr, než že žalobkyně pořídila zboží z jiného členského státu, v důsledku čehož jí vznikla v souladu s § 25 odst. 2 a § 108 odst. 1 zákona o DPH povinnost přiznat daň na výstupu.

18. K námitce ohledně neověření skutečností z předchozího řízení, v němž se již musela vyskytnout otázka místa a data plnění u totožných dodávek pohonných hmot, když o ní zároveň musel již pravomocně rozhodnout jiný orgán veřejné moci, žalovaný připomněl,

že se k ní i k souvislosti případu žalobkyně s trestní věcí projednávanou Krajským soudem v Brně v řízení vedeném pod sp. zn. 46 T 5/2015, vyjádřil již v bodech [93] až [96] napadeného rozhodnutí. Žalovaný pak zopakoval, že on ani správce daně nezjistili, že by obchodní společnosti, v souvislosti s nimiž je vedeno u Krajského soudu v Brně trestní řízení pod sp. zn. 46 T 5/2015, vystupovaly v případě řešených dodávek pohonných hmot jako dodavatelé nebo pořizovatelé zboží. Žádné poznatky o tom, že by ve vztahu k nyní řešeným obchodním případům došlo ke zkrácení daně v důsledku neodvedení daně z přidané hodnoty z plnění uskutečněných v řetězci subjektů předcházejících žalobkyni z žalobkyní uváděných písemností ani z trestního řízení rovněž nevyplynuly. Dle žalovaného proto ve shora vymezené trestní věci neexistuje souvislost s případem žalobkyně, která by mohla ovlivnit správcem daně a žalovaným učiněné posouzení rozhodných právních otázek, nebo kterou by byl žalovaný povinen při vydání napadeného rozhodnutí zohlednit. Pravdivým pak dle žalovaného není tvrzení žalobkyně, že by správce daně okolnosti jiných daňových řízení neověřoval. Ten totiž vyhověl návrhům žalobkyně na doplnění dokazování a ověřoval, zda a s jakým výsledkem byly u jejích dodavatelů prověřovány hodnoty vykázané v daňových přiznáních za rozhodná zdaňovací období. Správce daně zjistil, že místně příslušní správci daně u těchto subjektů buď neprováděli žádné kontrolní postupy, nebo sice prováděli daňovou kontrolu, avšak pouze v rozsahu omezeném na transakce, které s žalobkyní nesouvisely. Jednomu z dodavatelů žalobkyně pak byla v důsledku nepodání daňového přiznání daň stanovena podle pomůcek. Daňové orgány pak v tomto řízení nezjistily, že by existovalo rozhodnutí ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu, kterým by byly v průběhu svého rozhodování vázány; ani žalobkyně takové rozhodnutí neoznačila, když pouze na základě blíže nespecifikovaných dohadů předpokládala jeho existenci. Žalovaný pak pro úplnost uvedl, že pro daňové řízení žalobkyně bylo nerozhodné, jaká řízení a postupy probíhaly u jiných daňových subjektu, ani jak ony subjekty unesly své důkazní břemeno.

19. K posledně uvedené námitce ohledně srovnání právní úpravy spotřební daně s právní úpravou DPH žalovaný uvedl, že podstatou této námitky je tvrzení žalobkyně, že s ohledem na přepravování pohonných hmot na území jiných členských států v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve smyslu zákona o spotřebních daních měla žalobkyně figurovat ve dvojím postavení, a to od nakládky zboží do místa určení v České republice v postavení přepravce a od uvolnění zboží do volného oběhu na území České republiky jako vlastník zboží. Žalobkyně tedy měla za to, že na ni nemohlo být převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník až do okamžiku ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a propuštění zboží do volného oběhu, k čemuž došlo až na území České republiky. Dle žalovaného však nelze této námitce přisvědčit již s ohledem na skutečnost, že žádné ustanovení Směrnice neváže vznik daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty na spotřební daně. Dle žalovaného uskutečněním zdanitelného plnění pro účely daně z přidané hodnoty, jímž jsou splněny nezbytné právní podmínky pro vznik daňové povinnosti, je dodání nebo dovoz zboží, nikoliv vyměření spotřebních daní. Vyměření spotřebních daní není oproti DPH založeno na dodání zboží, které se pojí s právem nakládat se zbožím jako vlastník. Žalovaný pak odkazem na judikaturu Soudního dvora EU (věc C-435/03 *British American Tobacco International Ltd. a další*) a Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 25. 11. 2015, č.j. 5 Afs 77/2015-43) uvedl, že argumentace regulací spotřební daně při

prokazování nároku na odpočet DPH může plnit úlohu toliko podpůrnou. Dále uvedl, že nijak nepomáhá skutečnost, že Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 29. 6. 2017, č.j. 9 Afs 137/2016-60, položil Soudnímu dvoru EU předběžné otázky stran výkladu příslušných ustanovení Směrnice ve vztahu k právním předpisům upravujícím spotřební daně. Řízení o těchto předběžných otázkách je u Soudního dvora EU vedeno pod sp. zn. C-414/17, přičemž rozhodnutí dosud nebylo vydáno. Jelikož zákon žalovanému nedává možnost přerušit daňové řízení až do rozhodnutí SDEU, byl i s ohledem na běh lhůty pro stanovení daně povinen vydat ve věci rozhodnutí. Přestože žalovaný nemůže předjímat, jak SDEU v dané věci rozhodne, s ohledem na dosavadní judikaturu vztahující se k předmětné otázce, kterou žalovaný zmínil již v předchozím bodě, je do jisté míry patrné, že se zcela neztotožňuje s náhledem žalobkyně na provázanost daňového režimu přepravovaného zboží podle předpisů upravujících spotřební daně pro účely určení místa plnění podle Směrnice upravující společný systém daně z přidané hodnoty. O tom svědčí rovněž stanovisko generální advokátky J. Kokott přednesené ve věci C-414/17 dne 28. 7. 2018, která navrhuje na jednu z předběžných otázek položených Nejvyšším správním soudem odpovédět následujícím způsobem: „Článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES se použije pouze na taková dodání výrobků podléhajících spotřební dani osobám povinným k dani, jejichž ostatní pořízení nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 téže směrnice. Článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112 neobsahuje nad rámec osvobození od daně, které je v něm upraveno, žádné ustanovení týkající se přičtení pohybu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně určitému dodání v případě přeshraničního řetězce dodání.“ Žalobkyní odkazované rozsudky Nejvyššího soudu a Nejvyššího správního soudu pak nejsou na daný případ přílehlavé, neboť se nezabývají právní otázkou, kdy na daňový subjekt přechází právo jednat se zbožím jako vlastník při dodání zboží uvnitř Evropské unie ve smyslu Směrnice.

20. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
21. Dne 14. 2. 2019 a dne 27. 5. 2020 žalovaný zaslal soudu dvě doplnění vyjádření k žalobě.
22. V prvním z nich upozornil soud na rozsudek SDEU ve věci C-414/17, AREX CZ, a.s., v. Odvolací finanční ředitelství, z kterého dle žalovaného vyplývá, že Soudní dvůr EU jednoznačně odmítl provázanost právní úpravy spotřební daně a DPH v tom rozsahu, v jakém jej spatřuje žalobkyně. K podmíněnosti osvobození od DPH režimem podmíněného osvobození od spotřební daně dané dodávky se SDEU zcela jednoznačně vyjádřil tak, že není a ani nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení zboží musí být přičtena přeprava, a to právě i s ohledem na to, že se požadavky vyplývající z předpisů o spotřebních daních nedotýkají v žádném případě podmínek upravujících převod vlastnického práva ke zboží nebo převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník. Žalovaný měl za to, že přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nijak nezpochybňuje existenci práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník. Takové závěry není možné dovodit pouze na základě skutečnosti, že je vlastník daného zboží omezen v možnostech nakládání s daným zbožím. Vlastník zboží může být zcela běžně při výkonu svého práva omezen celou řadou veřejnoprávních i soukromoprávních institutů. To však ještě neznamená, že by s tímto zbožím nenakládal jako vlastník ve smyslu judikatury Soudního dvora EU. Jinými slovy řečeno, dle žalovaného je třeba rozlišovat mezi právem nakládat se zbožím jako vlastník a právem nakládat se zbožím zcela libovolně. Výklad tvrzený žalobkyní

pak vede k absurdním důsledkům, když by vždy bylo nabyto právo nakládat se zbožím jako vlastník až poté, co by byly naplněny podmínky Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice o spotřebních daních“), a poté, co by odpadla omezení vyplývající z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V takovém případě by totiž nebylo možné dospět k jinému závěru, než že zboží v průběhu přepravy žádného vlastníka nemělo, jelikož nikdo neměl právo nakládat s tímto zbožím bez jakýchkoli omezení. Žalovaný dále demonstroval nesprávnost výkladu zastávaného žalobkyní na příkladu obdobné transakce, které by se však účastnily pouze dva subjekty. V takovém případě dle žalovaného nemůže být pochyb o tom, že na odběratele převážejícího zboží do České republiky vlastními vozy a na svůj účet přímo od dodavatele v jiném členském státě přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník už při převzetí zboží, nikoliv až po jeho propuštění do volného daňového oběhu v České republice, a to i přesto, že podléhá stejným omezením, jakým podléhala v nyní posuzované věci žalobkyně. Žalovaný pak i zdůraznil, že osobou povinnou k odvedení spotřební daně může být (a zpravidla také je) osoba, která vůbec není součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce a která k převáženému zboží v žádném okamžiku nenabývá vlastnické právo, ani právo nakládat se zbožím jako vlastník. Naproti tomu, jak již bylo uvedeno výše, je povinnost odvést DPH úzce spjata s právem nakládat s daným zbožím jako vlastník. Směrnice o spotřebních daních pak sice dle žalovaného stanovuje určité povinnosti související s přepravou zboží, ale nijak neomezuje možnost převodu vlastnického práva k uvedenému zboží. Budou-li tedy dodržena pravidla směrnice o spotřebních daních týkající se přepravy zboží, může vlastník převážené zboží převést na jiné osoby i v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, aniž by jakkoliv porušil pravidla směrnice o spotřebních daních. Žalovaný pak odkázal na bod [76] předmětného rozsudku Soudního dvora Evropské Unie ve věci C-3414/17, kde tento soud explicitně uvedl, že požadavky stanovené směrnicí o spotřebních daních se v žádném případě nedotýkají podmínek upravujících převod vlastnického práva ke zboží nebo převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník. Žalovaný se pak opětovně věnoval posouzení, zda žalobkyně disponovala právem nakládat s předmětným plněním jako vlastník, když dospěl k závěru, že ano, a to proto, že posouzení možnosti nakládat se zbožím jako vlastník není otázkou formálního posouzení, ale faktického stavu věci a žalobkyně vzhledem k organizaci přepravy byla jediným článkem v řetězci, která takovou možnost měla. Dále žalovaný poukázal na skutečnost plynoucí taktéž z předmětného rozsudku C-3414/17, v němž SDEU mj. uvedl, že *„okolnost, že se přeprava pohonných hmot, o něž jde ve věci v původním řízení, uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení dotčených ve věci v původním řízení musí být uvedená přeprava přičtena.“* Závěry Soudního dvora EU se pak dle žalovaného naprosto shodují se závěry učiněnými v předmětném daňovém řízení.

23. V druhém doplnění vyjádření pak žalovaný odkázal na rozsudek SDEU ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18 (Herst, s.r.o.), který se týkal obdobné věci, a v němž Soudní dvůr EU podrobně vyložil, jak jeho judikatura chápe převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Na základě v předmětném rozsudku vyřčených závěrů pak žalovaný setrval na závěru, že právo nakládat s věcí jako vlastník na přešlo žalobkyni naložením pohonných hmot u dodavatele v jiném členském státě, neboť jako jediná ze všech článků obchodního řetězce fakticky disponovala s předmětnými pohonnými hmotami. Protože sama zboží

přepravovala, resp. sama vybrala a pověřila přepravce (tedy byla tím, kdo zmocnil třetí osobu k přepravě zboží), byla tím jediným z celého řetězce, kdo fakticky ovlivňoval přeshraniční přesun zboží a kdo mohl rozhodovat o dalším osudu zboží, tj. rozhodnout o okamžiku, kdy se zboží ocitne na místě určení, jakož i o samotném místě určení, které bylo vždy na jejích čerpacích stanicích, případně na čerpacích stanicích jejích odběratelů. Průběžné články řetězce přitom předmětné zboží neviděly, nepřevzaly, neskladovaly, ani s ním jinak fakticky nedisponovaly. Je tedy vyloučeno uvažovat o tom, že by právo nakládat se zbožím jako vlastník mohlo přejít na jiný, od žalobkyně odlišný článek obchodního řetězce. Žalobkyně tak dle žalovaného neunesla důkazní břemeno stran prokázání, že jí deklarované místo předmětného plnění bylo v tuzemsku.

[IV] Posouzení věci soudem

24. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
25. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
26. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
27. Soud o věci samé rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť s tím účastníci řízení souhlasili.
28. Žaloba je důvodná.
29. Při posouzení žaloby soud vyšel z následující právní úpravy platné a účinné v rozhodné době.
30. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu platí: *K doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-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.*
31. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí: *Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
32. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu platí: *Pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.*
33. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu platí: *Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Podle třetího odstavce téhož ustanovení platí: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí: *Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* A § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu

uvádí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

34. Dále, dle § 88 odst. 4 daňového řádu platí: *Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu pak platí: „Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.*
35. Dle § 2 odst. 1 písm. d) zákona o DPH platí: *Předmětem daně je dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Dle § 7 odst. 2 první věta zákona o DPH platí, že místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Dále, dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH) a pořízení zboží z jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí 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 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. (§ 16 odst. 1 zákona o DPH).*
36. Podmínky přiznání nároku na odpočet DPH jsou upraveny v § 72 a 73 zákona o DPH.
37. Soud z obsahu správního spisu podává, že dne 8. 6. 2015 došlo u žalobkyně k zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období září 2012 a listopad 2012 až březen 2013. V průběhu daňové kontroly byly žalobkyni předloženy evidence pro účely DPH, účtová osnova, účetní deník, přijaté a vydané faktury, dodací listy, přepravní listy CMR, stáčecí lístky, příjmové a výdajové pokladní doklady a další dokumenty. Z předložených dokladů vyplynulo, že žalobkyně v průběhu zdaňovacího období prosinec 2012 a leden 2013 nakupovala LTO od dodavatele BAFRA TERME, s.r.o. Dále z nich vyplynulo, že ve zdaňovacích obdobích září až prosinec 2012 a únor a březen 2013 žalobkyně nakoupila pohonné hmoty, které buď vlastními cisternami nebo prostřednictvím smluvního dopravce VYDRUS přepravila ze SRN do tuzemska. Dle předložených dokladů žalobkyně pořídila předmětné pohonné hmoty od tuzemských dodavatelů Eryx, G.A.S. Petroleum, GOREY FINANCE a easy tank international. Daňová kontrola byla ukončena dne 20. 2. 2017. Zprávu o daňové kontrole žalobkyně odmítla podepsat. Na základě této zprávy dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění v podobě LTO od společnosti BAFRA TERME, s.r.o. Ohledně plnění v podobě pohonných hmot správce daně dospěl k závěru, že v jejich případě se nejednalo o plnění s místem plnění v tuzemsku, ale naopak o intrakomunitární plnění s místem plnění v SRN, tudíž toto plnění bylo osvobozeno od DPH, a proto na něj

žalobkyně nebyla oprávněna uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu. Správce daně dále dospěl k závěru, že žalobkyně pořídila zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 5 zákona o DPH, a proto jí vznikla povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska dle § 25 odst. 2 zákona o DPH. Na základě těchto skutečností pak správce daně doměřil žalobkyni daň a stanovil ji povinnost uhradit z této daně penále.

38. Soud se primárně zaměřil na námitky proti zahájení a ukončení daňové kontroly. Stran námitky proti zahájení daňové kontroly nejprve posoudil, zda nevyzvání žalobkyně k podání dodatečného daňového tvrzení správcem daně bylo vadou řízení.
39. Z ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu plyne, že k doměření daně z moci úřední, jak se stalo v nyní posuzovaném případě, může dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly. Pokud však správce daně zjistí skutečnosti nebo důkazy, na jejichž základě lze důvodně předpokládat doměření daně mimo daňovou kontrolu, je před jejím zahájením povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení tak, aby daňovému subjektu bylo umožněno napravit své pochybení.
40. Výkladem předmětných ustanovení se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55 (poukazovaly na něj obě strany sporu), kde mj. uvedl: „(...) zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompaktnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č.j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že (p)okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. A contrario tedy platí, že nejedná-li se o v citovaném ustanovení vyjmenované případy, povinnost platit penále, jak je v ostatních odstavcích § 251 daňového řádu stanoveno, vzniká. Výše uvedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Z této povinnosti správce daně pak Nejvyšší správní soud v předmětném usnesení připustil výjimku v situaci, 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. Pouze v takové situaci je správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu, aniž by před tím vyzval daňový subjekt k podání

dodatečného daňového tvrzení (přírozně je pak připuštěna výjimka z povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení také tehdy, když správce daně zahájí daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu). Žalovaný netvrdil, že by v souzené věci byla dána výjimka z jeho potenciální povinnosti vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení odůvodněná tím, že by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní.

41. Předpokladem pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení správcem daně vůči daňovému subjektu je pak důvodný předpoklad doměření daně. Z výše uvedeného lze tedy učinit dílčí závěr aplikovaný na skutkové okolnosti nyní posuzovaného případu, a sice že správce daně by byl povinen před zahájením daňové kontroly u žalobkyně ji vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení za předpokladu, že by mohl z informací získaných mimo daňovou kontrolu důvodně předpokládat, že bude žalobkyni doměřena daň.
42. Žalovaný se zabýval totožnou odvolací námitkou v bodech [76] až [81] napadeného rozhodnutí. Tam uvedl, že správce daně disponoval toliko informacemi o tom, že žalobkyně pořizovala pohonné hmoty pocházející z jiného členského státu, které byly do cisterny stočeny v tomto jiném členském státě a pak byly v rámci jediné přepravy dopraveny do tuzemska, kde byly stočeny na čerpacích stanicích žalobkyně nebo jejích odběratelů. Žalovaný pak ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně nedisponoval informacemi na základě, kterých by mohl dospět k jednoznačnému závěru o výši v budoucnu doměřené daně, a to včetně konkrétních skutkových okolností a jejich právní kvalifikace.
43. Dle názoru soudu nebyly v tomto případě takové důvodné předpoklady pro doměření daně naplněny. Správce daně totiž na základě jemu známých skutečností nemohl důvodně předpokládat, že dojde k budoucímu doměření daně žalobkyni, měl pouze drobné indicie o možném budoucím stanovení daně, které pramenily z pochybností o místu plnění u nákupu předmětných pohonných hmot. Na základě tohoto však nemohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření DPH na straně žalobkyně, když to si vyžádalo rozsáhlé dokazování, jak je patrné z následného průběhu daňového řízení.
44. Žalobkyně v souvislosti s touto žalobní námitkou akcentovala souvislost s jí uvedenými zajišťovacími příkazy, když správce daně uvedenými zajišťovacími příkazy zajistil potenciálně v budoucnu stanovenou daň za zdaňovací období, která se shodují s těmi, na které byly vydány předmětné dodatečné platební výměry. Konkrétně se jednalo o zajišťovacími příkazy ze dne 22. 5. 2015, č.j. 618815/15/2407-00540-401543, č.j. 618817/15/2407-00540-401543, č.j. 618810/15/2407-00540-401543, č.j. 618798/15/2407-00540-401543 a č.j. 618811/15/2407-00540-401543, kterými Finanční úřad pro Karlovarský kraj podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o dani z přidané hodnoty uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to pro období od 1. 9. 2012 do 30. 9. 2012 v částce 518 475 Kč, pro období od 1. 12. 2012 do 31. 12. 2012 v částce 328 094 Kč, pro období od 1. 1. 2013 do 31. 1. 2013 v částce 699 972 Kč, pro období od 1. 2. 2013 do 28. 2. 2013 v částce 2 465 371 Kč a pro období od 1. 3. 2013 do 31. 3. 2013 v částce 1 942 106 Kč (dále souhrnně „zajišťovací příkazy ve věci žalobkyně“).

45. Soud o vztahu podmínek k vydání zajišťovacích příkazů a výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení uvažil následujícím způsobem.
46. Obecně, předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu je podle zákona i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu „(...) *odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že a) daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že b) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č.j. 6 Afs 373/2017-38).
47. Zajišťovací příkazy ve věci žalobkyně neobstály v soudním přezkumu. Byť původním rozsudkem ze dne 5. 8. 2016, č.j. 30 Af 27/2015-50, zdejší soud žalobu proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2015, č.j. 23323/15/5100-41453- 706611 (kterým bylo zamítnuto odvolání proti zajišťovacím příkazům ve věci žalobkyně), zamítl, žalobkyně podala proti tomuto rozsudku kasační stížnost a Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, zrušil rozsudek zdejšího soudu ze dne 5. 8. 2016, č.j. 30 Af 27/2015-50, i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 7. 2015, č.j. 23323/15/5100-41453-706611, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, č.j. 7 Afs 194/2016-30, pak „*odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení; musí zde tudíž existovat i přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně.*“ Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 19. 1. 2017, č.j. 2914/17/5100-41453-711400, pak odvolání žalobkyně znovu zamítlo a napadené zajišťovací příkazy ve věci žalobkyně potvrdilo. Proti druhému rozhodnutí odvolacího orgánu podala žalobkyně novou žalobu vedenou pod sp.zn. 30 Af 16/2017, o které zdejší soud znovu rozhodl, tentokrát rozsudkem ze dne 30. 1. 2019, č.j. 30Af 16/2017-64. Zajišťovací příkazy ve věci žalobkyně tentokrát zrušil a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Lze shrnout, že důvodem pro zrušení zajišťovacích příkazů ve věci žalobkyně bylo nesplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, resp. naplnění této podmínky nebylo orgány daňové správy přezkoumatelně odůvodněno. Soud pak pro úplnost upozorňuje, že zajišťovací příkazy ve věci žalobkyně byly vydány dne 22. 5. 2015, tedy před tím, než došlo k žalobkyní tvrzenému nezákonnému zahájení daňové kontroly (= 8. 6. 2015). Z právě uvedeného tak lze učinit dílčí závěr, že ke zrušení zajišťovacích příkazů došlo mj. proto, že správce daně při jejich vydání neprokázal odůvodněnou obavu, resp. přiměřenou pravděpodobnost, že bude vůči žalobkyni v budoucnu stanovena daň. Tento závěr je významný i pro potenciální povinnost žalovaného vydat vůči žalobkyni výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení.
48. Vzhledem k tomu, že správce daně nedisponoval dostatečnými indiciemi pro vydání

zajišťovacího příkazu stran budoucího stanovení daně vůči žalobkyni, nemohl být na jeho straně dán ani důvodný předpoklad doměření daně. Shodně mezi institutem zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu a institutem výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení je totiž dle soudu to, že zajišťovací příkaz je *možné* správcem daně využít a výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení je *nutné* správcem daně využít pouze za předpokladu, že existuje přiměřená pravděpodobnost, důvodný předpoklad neboli odůvodněná obava stran budoucího stanovení daně. Takový předpoklad na straně správce daně však dán nebyl, proto došlo ke zrušení jím vydaných zajišťovacích příkazů. Ergo, správce daně zároveň nebyl povinen vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Závěry uvedené v již zmíněném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, se tak dle mínění zdejšího soudu v tomto případě neuplatní, neboť zde nebyla splněna podmínka důvodného předpokladu stanovení daně. Tuto žalobní námitku, tj. že správce daně nepostupoval v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu a nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, tedy soud neshledal důvodnou.

49. Další okruh žalobních námitek mířil na okolnosti ukončení daňové kontroly, konkrétně na žalobkynino odmítnutí podepsat zprávu o daňové kontrole. Žalobkyně však v žalobě neuvedla, v čem měl konkrétně spočívat dostatečný a velmi závažný důvod, pro nějž odepřela podepsat zprávu o daňové kontrole. Pouze obecně konstatovala „zřejmou souvislost s trestnou činností dle trestního spisu B-5307/TS-12-2013, resp. soudního spisu Krajského soudu v Brně“ a uvedla toliko to, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí s těmito důvody řádně nevypořádal. Soud tedy posuzoval pouze řádnost vypořádání (v napadeném rozhodnutí) žalobkyní uvedených důvodů pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, aniž by se věnoval tomu, zda takové důvody dostatečné byly či nikoliv, protože to žalobkyně namítala pouze obecně, bez uvedení souvislostí s ní, resp. s jejím daňovým řízením. Míra obecnosti žalobní námitky totiž předurčuje míru konkrétnosti jejího vypořádání soudem.
50. Z bodů [82] až [92] napadeného rozhodnutí soud zjistil, že žalovaný se řádně vypořádal s důvody, které uvedla žalobkyně k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Srozumitelně vysvětlil, proč považuje tyto důvody za polemiku o správnosti závěrů učiněných správcem daně, uvedl, co daňový subjekt vyjadřuje podpisem zprávy o daňové kontrole a proč neshledal důvody uvedené žalobkyní dostatečnými. Námitka nebyla důvodná.
51. Žalobkyně dále brojila proti přenesení důkazního břemene stran prokázání dodavatele zdanitelného plnění, na které byl uplatněn odpočet, ze správce daně na ni.
52. Otázka rozložení a přenášení důkazního břemene v případech prokazování nároku na odpočet DPH je rozsáhle a konstantně judikována krajskými soudy i Nejvyšším správním soudem. Lze ji shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že

o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86; ze dne 18. 1. 2012, č.j. 1 Afs 75/2011-62; nebo ze dne 12. 2. 2015, č.j. 9 Afs 152/2013-49).

53. Důkazní břemeno tedy primárně tížilo žalobkyni. Ta správci daně předložila daňové doklady a evidence. Na základě jejich posouzení dospěl správce daně k závěru, že se v nich vyskytují nesrovnalosti v daňových dokladech, dodacích listech a číslech účtů. Správce daně dále nebyl schopen ověřit poskytnutí zdanitelných plnění žalobkyni společností BAFRA TERME, s.r.o. z důvodů nekontaktnosti této společnosti. Žalovaný tyto důvody, na jejichž základě dospěl k důvodným pochybnostem o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností, popsal v bodech [30] až [43] napadeného rozhodnutí. Zde je nutno upozornit na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 31. srpna 2020, č.j. 9 Afs 171/2020-35) týkající se kvalitativních požadavků na prokazování nároku na odpočet DPH. Z ní vyplývá mj. následující: *„Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (...).“* Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. též rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č.j. 5 Afs 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124, či již zmíněný rozsudek NSS č.j. 2 Afs 24/2007-119). V rozsudku ze

dne 26. 9. 2012, č.j. 8 Afs 14/2012-61, NSS uvedl v obdobném případě týkajícím se neuznání nároku na odpočet DPH ve vztahu k plněním od dodavatelů, kteří se stali nekontaktními a přestali podávat přiznání k DPH: „Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. (...) Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (výše uvedený rozsudek 1 Afs 10/2010-71).“.

54. V nyní posuzovaném případě žalobkyně předložila požadované doklady a evidence. Správce daně však vyjádřil důvodné a odůvodněné pochybnosti o jejich správnosti. V souladu s výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu pak na žalobkyni zpětně přenesl důkazní břemeno. Takovému postupu správce daně nelze ničeho vytknout.
55. Pokud žalobkyně namítala nezákonnost výzvy ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, kterou jí adresoval správce daně dne 27. 1. 2016, soud nepřisvědčuje ani této námitce. Výzva zaevidovaná správcem daně pod č.j. 51422/16/2407-60562-402961 byla dostatečně konkrétní, specifikovala skutečnosti, které měla žalobkyně prokázat, obsahovala i identifikaci listin, které správce daně požadoval od žalobkyně předložit, přičemž se jednalo o prokázání skutečností tvrzených žalobkyní v jí podaném daňovém přiznání, stran nichž žalobkyni tížilo v případě nárokování si odpočtu DPH důkazní břemeno.
56. Spornou otázkou stran prokázání nároku na odpočet DPH žalobkyní bylo v tomto případě pouze to, zda je k neuznání nároku na odpočet DPH dostačující neprokázání dodavatele zdanitelného plnění vůči daňovému subjektu. Dle žalobkyně totiž správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže z důvodu faktického stavu věcí sám zjistit a ověřit.
57. Z ustálené a dlouhodobé judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 8. 10. 2015, č.j. 4 Afs 186/2015-34; ze dne 23. 11. 2015, č.j. 6 Afs 180/2015-17; či ze dne 20. 7. 2017 č.j. 1 Afs 10/2017-39) vyplývá, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně. V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č.j. 9 Afs 181/2014-34, kasační soud k identifikaci dodavatele zboží uvedl, že „daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č.j. 1 Afs 15/2008-100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“ Tento závěr pak vyplývá i z dlouhodobé a ustálené judikatury Soudního dvora Evropské Unie (ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14,

EU:C:2016:691, bod 28; *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis* 06, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27).

58. Soud si je vědom i existence rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, ve kterém čtvrtý senát dospěl k opačnému závěru stran nutnosti prokázat subjekt dodávající zdanitelné plnění. Tu kasační soud na základě rozsudku SDEU ve věci C-277/14 (*PPUH Stehcemp*) konstatoval, že „i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“ Tento závěr se opíral o posledně uvedený rozsudek Soudního dvora EU, kde bylo mj. vyjeveno (zvýraznění provedl soud), že „ustanovení 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 2002/38/ES ze dne 20. května 2002, musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřislují, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“ Otázka nutnosti prokázat pro přiznání nároku na odpočet DPH totožnost subjektu poskytující zdanitelného je tak v současné době z důvodu judikatorního konfliktu mezi jednotlivými senáty Nejvyššího správního soudu předmětem rozhodovací činnosti rozšířeného senátu kasačního soudu na základě usnesení ze dne 23. 8. 2018, č.j. 1 Afs 334/2017-35, přičemž o ní ke dni vyhlášení tohoto rozsudku nebylo rozhodnuto, a to i z důvodu předložení sporné právní otázky SDEU na základě usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č.j. 1 Afs 334/2017-54. Zdejší soud však z důvodu existence zásady zákazu *denegatio iustitiae* musel přistoupit k rozhodnutí předmětné právní otázky, jejíž zodpovězení bylo stěžejní pro jeho rozhodnutí. Soud se zabýval i otázkou přerušení soudního řízení [srov. § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.], nicméně dospěl k závěru, že předmětnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU bylo možné vyložit tak, aby nebylo nutné čekat na zodpovězení předběžné otázky položené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu SDEU.
59. Krajský soud je toho názoru, že posledně citované rozhodnutí Soudního dvora EU nelze vyložit tak, jak to učinil čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 58/2017. Rozhodnutí ve věci *PPUH Stehcemp* totiž vycházelo z mimořádných skutkových okolností. Výklad tohoto rozsudku provedl již Nejvyšší správní soud ve zmíněném usnesení č.j. 1 Afs 334/2017-39, kde uvedl následující: „*Rozsudek ve věci PPUH Stehcemp vycházel ze situace diametrálně odlišné nyní projednávanému případu. Polská právní úprava nablížela na určité subjekty ex lege jako na subjekty neexistující (blíže bod 16 a 18). Ač polský Nejvyšší správní soud formuloval své předběžné otázky k situaci, kdy nelze určit*

skutečného dodavatele; SDEU v bodu 25 svého rozsudku korigoval obsah předběžné otázky takto: „Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda ustanovení šesté směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou, považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží. SDEU posléze v bodu 46 uvádí věc po skutkové stránce na pravou míru. V tomto konstatuje, že „[z]e žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce přitom vyplývá, že s ohledem na okolnosti věci v původním řízení předkládající soud zastává názor, že plnění dotčená v původním řízení nebyla uskutečněna společností Finnet, nýbrž jiným subjektem, který nebylo možné identifikovat, takže daňové orgány nemohly vymáhat daň související s těmito plněními“ SDEU proto nebyl postaven před otázku, zda je pro přiznání nároku na odpočet daně nutné identifikovat dodavatele zboží či poskytovatele služby, ale před otázku posouzení zásahu do postavení osoby povinné k dani vnitrostátní úpravou, která odňala dodavateli uvedenému na daňovém dokladu (společnost Finnet) možnost dodat zboží či poskytnout službu v postavení osoby povinné k dani dle směrnice, neboť ho ex lege považovala za neexistující subjekt, čímž bylo společnosti PPUH Stehcemp nárokovat si odpočet daně (srov. body 37 až 39, 42). Soudní dvůr naopak k otázce, zda je nutné určit totožnost dodavatele, v bodu 40 uvedl, že „případné nesplnění povinnosti oznámit zahájení zdanitelné činnosti dodavatelem zboží nemůže zpochybnit nárok na odpočet daně příjemce dodaného zboží, pokud jde o DPH zaplacenou za toto zboží. Uvedený příjemce má tudíž nárok na odpočet daně, i když je dodavatel zboží osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud faktury týkající se dodaného zboží obsahují veškeré údaje požadované čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a druhu uvedeného zboží (v tomto smyslu viz rozsudky Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, body 33, 36 a 38, a Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 32).“ V rozsudku se navíc přímo stanoví, že určení toho, zda dodavatel je osobou povinnou k dani, je nejenom podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, ale také podmínkou pro jeho přiznání, tedy hmotněprávní podmínkou (srov. bod 8).“ První senát kasačního soudu pak uzavřel, že „neshledává, že by unijní právní úprava a její výklad provedený SDEU připouštěl situaci, v níž by při nesplnění hmotněprávních podmínek musel správce daně přiznat nárok na odpočet daně“, přičemž mezi hmotněprávní podmínky přiznání nároku na odpočet DPH lze zařadit i neprokázání osoby dodavatele zdanitelného plnění (srov. např. již uvedený rozsudek Soudního dvora EU ve věci Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord).

60. Zdejší soud se zcela ztotožňuje s argumentací uvedenou prvním senátem Nejvyššího správního soudu v předkládacím usnesení č.j. 1 Afs 334/2017-35. Právní názor uvedený v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, tak zdejší soud považuje za judikatorní vybočení z ustálené a dlouhodobé judikatury jak kasačního soudu, tak SDEU, kterým došlo k odtržení právního názoru obsaženého v rozsudku PPUH Stehcemp od jeho specifického skutkového podvozku (z tohoto důvodu zdejší soud zároveň neshledal účelným přerušení řízení). Proto je zdejší soud toho názoru, že k přiznání nároku na odpočet DPH je stále nutné, aby daňový subjekt prokázal totožnost dodavatele zdanitelného plnění jako jedné z hmotněprávních podmínek přiznání nároku na odpočet DPH. Dle názoru zdejšího soudu tak žalovaný postupoval

správně a v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU, když požadoval po žalobkyni prokázat subjekt dodavatele, který měl žalobkyni dodat předmětné zdanitelné plnění.

61. Žalobkyně dále brojila proti odmítnutí jí navržených důkazních prostředků správcem daně. Nezákonný postup byl dle žalobkyně patrný navíc z toho, že všechny důkazní prostředky, které žalobkyně navrhla nebo předložila, byly ve skutečnosti paušálně odmítnuty.
62. Takto obecnou žalobní námitkou se soud nemohl relevantně zabývat. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-56) mj. vyplývá (zdůraznění provedl krajský soud), že „*líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciacie přednesů stran: jediné tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.*“ Žalobkyně však nikterak nekonkretizovala, v čem se měla nezákonnost odmítnutí jí navržených důkazních prostředků projevit. Obecný odkaz na nekonkrétní nezákonnost není dle soudu kvalitativně dostatečný pro jeho vypořádání jako žalobního bodu.
63. Další žalobní námitky plynuly z názoru žalobkyně, že se již v předchozím daňovém řízení musela vyskytnout a být řešena otázka o určení data a místa vzniku daňové povinnosti, resp. o určení intrakomunitárního plnění u totožných dodávek pohonných hmot, o kterých již pravomocně rozhodl jiný příslušný orgán daňové správy. K těmto žalobním námitkám soud uvádí, že žalobkyně nijak nekonkretizovala, o jaká jí tvrzená pravomocná rozhodnutí, kterými byla zakončena jí tvrzená, ale nekonkretizovaná, daňová řízení by mělo jít. Žalovaný se k této žalobní námitce vyjádřil v bodech [93] až [96] napadeného rozhodnutí, resp. v bodech [32] až [35] vyjádření k žalobě. Soud se plně

ztotožnil se závěry žalovaného a rovněž poznamenává, že není jeho úkolem hledat konkrétní aspekty v obecně formulované žalobní námitce. Na okraj pak soud konstatuje, že ze skutkových zjištění v různých daňových řízeních založených na unesení důkazního břemene nelze bez dalšího činit vzájemně aplikovatelné právní závěry (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č.j. 10 Afs 43/2020-35).

64. Poslední okruh žalobních námitek se týkal nesprávného právního závěru daňových orgánů, že natankováním pohonných hmot do cisterny je provozovatel této cisterny oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem, což v konkrétním případě znamená, že žalobkyně jako organizátorka přepravy, která v jiném členském státě vyzvedla prostřednictvím smluvního partnera pohonné hmoty, nabyla právo nakládat s nimi jako vlastník v tomto jiném členském státě. Tento závěr nemá dle žalobkyně oporu ve spisu, provedené důkazy mu nijak nenasvědčují a zároveň se jedná o zcela nesprávné posouzení předmětné právní otázky. Daňové orgány také jednaly nezákonně, když předmětná zdanitelná plnění neposuzovaly v kontextu celé transakce, uskutečnění zdanitelného plnění mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní samou hodnotily izolovaně a po žalobkyni požadovaly prokázání, kdy a kde došlo k dodání zboží, tj. k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem u jednotlivých obchodních případů, kde byla dopravcem přepravní společnosti VYDRUS. Dále dle žalobkyně daňové orgány pochybily, když nezjistily skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, ani neprovedly celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání v rámci řetězové dodávky splňuje všechny podmínky při určení intrakomunitárního plnění, především, 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, kdo byl prvním pořizovatelem, na kterého bylo převedeno na území jiného členského státu právo nakládat se zbožím jako vlastníkem, kdo byl tím pořizovatelem, který měl smluvní vztah se zahraničním výrobcem (rafinerií), který jediný mohl oprávněně převést právo nakládat se zbožím jako vlastníkem, zda se skutečně mohlo či nemohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit několik dodání, předcházejících dodání žalobkyni, zda intrakomunitární přeprava zboží zahájena v jiném členském státě a ukončená v tuzemsku nesplyvá s okamžikem rozhodným pro vyměření spotřební daně.
65. K tvrzení žalobkyně, že výše uvedený právní názor žalovaného nemá oporu ve spisu, odkazuje soud na body [72] a násl. napadeného rozhodnutí a str. 36 až 38 zprávy o daňové kontrole. Z nich jednoznačně vyplývá, jakým způsobem dospěly daňové orgány ke skutkovým závěrům týkajícím se schopnosti žalobkyně disponovat s předmětnými pohonnými hmotami jako vlastníkem a organizátorství přepravy z její strany. K posouzení otázky přepravy ze strany daňových orgánů pak soud odkazuje na body [49] až [55] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vysvětlil, na základě jakých skutečností považoval žalobkyni za subjekt nakládající s předmětnými pohonnými hmotami jako vlastníkem již od jejich stočení v SRN a na základě jakých skutečností přičetl přepravu v rámci EU právě dodání plnění mezi žalobkyní a jejími dodavateli Eryx, G.A.S. Petroleum, GOREY FINANCE a easy tank international. Tyto skutečnosti jsou pak vyjeveny i na str. 22, 34 a 35 zprávy o daňové kontrole.

66. K právnímu posouzení předmětné otázky pak soud uvádí následující. Mezi stranami nebylo sporu, že žalobkyně nakupovala předmětné pohonné hmoty v rámci tzv. řetězového obchodu. Řetězový obchod je transakcí, během které „několik podniků ze dvou či více členských států postupně uzavírá kupní smlouvy na stejné zboží, které jsou pak plněny prostřednictvím jediného pohybu zboží od prvního dodavatele posledního kupujícímu“ (viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ze dne 10. 11. 2005, *EMAG Handel Eder*, C-245/04). Nejvyšší správní soud pak v rozhodnutí ze dne 5. 8. 2020, č.j. 10 Afs 43/2020-35 mj. konstatoval: „V případě řetězových obchodů může být považován za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jeden z řetězce obchodních transakcí (*EMAG Handel Eder*, C-245/04, bod 45). A pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba celkově posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř Společenství (*Euro Tyre Holding*, C-430/09, bod 34). Z dalšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č.j. 9 Afs 137/2016-176, pak vyplývá, že „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.“ A z rozsudku kasačního soudu ze dne 4. 9. 2014, č.j. 3 Afs 41/2014-46, pak plyne, 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 Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88). Neznačená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.“ Tyto obecné závěry soud aplikoval na jím souzenou věc následujícím způsobem.
67. Žalobkyně tvrdila, že se daňové orgány dopustily nesprávného právního posouzení situace, že na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již stočením předmětných pohonných hmot do cisteren na území SRN. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 25. 11. 2015, č.j. 5 Afs 77/2015-43; ze dne 22. 12. 2016, č.j. 2 Afs 155/2016-70, nebo ze dne 30. 5. 2017, č.j. 9 Afs 137/2016-176) vyplývá, že pro určení, které plnění má intrakomunitární povahu, není rozhodné pouze kritérium organizace přepravy. Tento závěr kasační soud založil na závěru Soudního dvora EU prezentovaném v rozsudku ve věci *EMAG*, a sice že (zvýraznění provedl soud) „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.“ Správce daně se v tomto případě snažil posoudit i ony ostatní okolnosti případu, jak vyplývá z bodů [72] a [73] napadeného rozhodnutí. Jejich ověření mu však nebylo umožněno z důvodu nekontaktnosti jiných součástí řetězce. Tu je však nutno upozornit, že to byl právě správce daně, kdo prezentoval názor, že místo předmětného plnění bylo v SRN. Tížilo ho tedy důkazní břemeno (založené na jeho tvrzení) stran prokázání místa plnění. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (již citovaný rozsudek kasačního soudu ze dne 5. 8. 2020, č.j. 10 Afs 43/2020-35) vyplývá, že *„dospěje-li správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.“* Jinými slovy, pokud správce daně prezentoval tvrzení, že místo plnění bylo v tomto případě v SRN (tudíž, že povaha plnění byla intrakomunitární, proto byla osvobozena od daně a žalobkyně nemohla nárokovat odpočet DPH), musel toto tvrzení také prokázat. Prokázání tohoto tvrzení však nemohl založit toliko na organizátorství přepravy ze strany žalobkyně. Na tomto závěru nemůže ničeho zpochybnit ani nekontaktnost jiných subjektů účastnících se předmětného obchodního řetězce, neboť správce daně sám sebe svým tvrzením zatížil důkazním břemenem. Žalobkyni tak nelze klást k tíži, že ono břemeno neunesla.

68. V doplnění svého vyjádření žalovaný poukázal na závěry plynoucí z rozsudku SDEU ve věci C-401/2018 (*Herst, s.r.o.*), z nichž vyvodil, že *„[t]rvá na tom, že právo nakládat s věcí jako vlastník na žalobce přešlo naložením pohonných hmot u dodavatele v jiném členském státě, neboť jako jediný ze všech článků obchodního řetězce fakticky disponoval s předmětnými pohonnými hmotami. Protože sám zboží přepravoval, resp. sám vybral a pověřil přepravce (tedy byl tím, kdo zmocnil třetí osobu k přepravě zboží), byl tím jediným z celého řetězce, kdo fakticky ovlivňoval přeshraniční přesun zboží a kdo mohl rozhodovat o dalším osudu zboží, tj. rozhodnout o okamžiku, kdy se zboží ocitne na místě určení, jakož i o samotném místě určení, které bylo vždy na čerpacích stanicích žalobce, případně na čerpacích stanicích odběratelů žalobce. Průběžné články řetězce přitom předmětné zboží neviděly, nepřevzaly, neskladovaly, ani s ním jinak fakticky nedisponovaly. Je tedy vyloučeno uvažovat o tom, že by právo nakládat se zbožím jako vlastník mohlo přejít na jiný, od žalobce odlišný článek obchodního řetězce. Žádný ze žalobci předcházejících článků fakturačního řetězce nenakládal s pohonnými hmotami jako vlastník (nemohl si tedy ani ověřit, zda nakoupené zboží odpovídá reálnému stavu), ani jím fyzicky nedisponoval, a ani nemohl ovlivnit jeho přepravu. Žalobce tedy jako jediný ze všech článků obchodního řetězce fakticky disponoval s předmětnými pohonnými hmotami a byl jediným, kdo mohl rozhodovat o dalším osudu zboží, tj. rozhodnout o okamžiku, kdy se zboží ocitne na místě určení, jakož i o samotném místě určení. Z okolností předmětné věci lze tedy dovodit, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníka na žalobce došlo v jiném členském státě, přičemž je patrný rovněž úmysl žalobce získat zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení (tj. České republice) propuštěno do volného oběhu.“* Ani v tomto závěru nemohl soud žalovanému přisvědčit, protože jeho závěr je opět založen pouze na kritériu přepravy, což však s ohledem na výše uvedené nedostačuje.
69. Konečně, k žalobkyní tvrzené souvislosti jí nárokováného odpočtu DPH s přepravou předmětných pohonných hmot v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně soud odkazuje na závěry uvedené v již citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č.j. 9 Afs 137/2016-176, s nimiž se ztotožňuje. V bodu [99] jeho

odůvodnění s odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-414/17 (*AREX CZ a.s.*) dospěl kasační soud k závěru, že „Pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží, není podstatné (...) to, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. I v těchto případech se tedy uplatní obecná pravidla pro určení, kterému pořízení má být přeprava přičtena, vyvěřající z určení toho, které plnění je předmětem DPH dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH a jemu odpovídajícího § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH. Nelze se tedy ztotožnit ani s námitkami, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, by nemohlo dojít k převodu nakládat s věcí jako vlastník. (...) Nelze se tedy ztotožnit ani s námitkami, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, by nemohlo dojít k převodu nakládat s věcí jako vlastník.“

70. Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru o důvodnosti žaloby, a proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2018, č.j. 22164/18/5300-22442-711492, pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (viz výše), je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[V] Náklady řízení

71. Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem ve výši 11 228 Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, dále z odměny advokáta za dva úkony právní služby v plné výši, tj. po 3 100 Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300 Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též „advokátní tarif“). Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení žalobkyně a podání žaloby.
72. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku 1 428 odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
73. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalované určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalované tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 16. 12. 2020

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu