



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, se sídlem Horní Vltavice 116, zastoupena JUDr. Jitkou Třeštíkovou, advokátkou se sídlem Strakonice, Velké náměstí 45, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2015, č. j. 30845/15/5300-22444-711307, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2016, č. j. 10 Af 41/2015 – 106,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2016, č. j. 10 Af 41/2015 – 106, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2015, č. j. 30845/15/5300-22444-711307, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám její zástupkyně na nákladech řízení o žalobě a o kasační stížnosti celkem 69 710 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozhodnutí krajského soudu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti

rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2015, č. j. 30845/15/5300-22444-711307, jímž byla zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců května až prosince 2010, ledna až prosince 2011, ledna až prosince 2012 a ledna až dubna 2013 a tato prvostupňová rozhodnutí byla potvrzena. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně snížil nárok na odpočet daně uplatněný stěžovatelkou a zároveň navýšil údaje týkající se pořízení zboží z jiného členského státu.

[2] Krajský soud po přezkoumání napadeného rozhodnutí dospěl k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Neshledal jeho namítanou nepřezkoumatelnost ani nezákonnost. Plně převzal závěr žalovaného, že stěžovatelka v obchodních případech nevystupovala ve dvojím postavení, tedy jako dopravce po dobu přepravy a jako kupující po uvolnění zboží do volného daňového oběhu. Stěžovatelka dle jeho názoru pořizovala pohonné hmoty (dále též jen „PHM“ a podle kontextu též „zboží“ nebo „vybrané výrobky“) v zahraničních rafinériích pro sebe. Vzhledem k legální definici místa dodání a vzhledem ke shromážděným podkladům krajský soud považoval za zřejmé, že se jednalo o pořízení zboží mezi zahraničním dodavatelem a stěžovatelkou, přičemž další dodavatelé uvedení v řetězci vystavovali pouze faktury. Mezi těmito dalšími dodavateli nedocházelo k reálnému obchodování, ale k pouhému přefakturování zboží. Krajský soud nepřistoupil ani na stěžovatelčinu argumentaci ohledně skutečnosti, že se vybrané výrobky nacházely v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, když uvedl, že tato skutečnost nemá žádný význam pro úsudek o tom, kde bylo zboží dodáno, neboť režim daně z přidané hodnoty a spotřební daně na sobě nejsou závislé. Ani důkazy předložené stěžovatelkou neprokázaly, že se jednalo o tuzemské plnění. Krajský soud vycházel z rozsudků Soudního dvora Evropské unie ve věcech „EMAG“ a „Euro Tyre“ a přeprava tak byla přiřazena pouze k jednomu z dodání v řetězci. Stěžovatelka převzala v místě dodání svými vozidly a svými zaměstnanci PHM, dopravila je do tuzemska a následně s nimi obchodovala. Přeprava proto byla přiřazena právě k tomuto dodání. Stěžovatelce tak vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 25 odst. 2 a § 108 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb. o DPH, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Pro speciální úpravu v zákoně o DPH je bez významu, zda stěžovatelka měla se subjektem provozujícím zahraniční rafinérii smluvní vztah. Společnosti zapojené v obchodním řetězci, které vydávaly daňové doklady, jimiž byly dodávky pohonných hmot fakturovány, reálně tyto obchody neprováděly. Tvrzení deklarované v daňových dokladech proto neodpovídá skutečnosti. Argumentace stěžovatelky vůči účastníků obchodního řetězce není přípádná, jestliže bylo prokázáno, že údaje deklarované daňovými doklady neodpovídají realitě. K doměření daně došlo, protože stěžovatelka neprokázala nárok na daňový odpočet z plnění přijatých v tuzemsku.

II. Kasační stížnost

[3] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“

pokračování

[4] Stěžovatelka po rekapitulaci skutkového stavu poukazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-430/09 Euro Tyre, dle kterého v případě, kdy pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky. Stěžovatelka již v žalobě poukázala na to, že nedošlo k provedení jí navrhaných důkazů, které by byly schopné ozřejmit záměry všech článků obchodních řetězců a potvrdit správnost jejího postupu. Mj. nebyl proveden výslech zástupců všech dodavatelů, kteří by mohli objasnit uspořádání vztahů a určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

[5] V replice ze dne 8. 12. 2015 poukázala stěžovatelka na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 2. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013 – 152, který se zabýval skutkově obdobným případem společnosti JASA trans s. r. o. (dále jen „JASA“). I v tomto případě správce daně popřel nárok na odpočet daně výlučně na základě svého právního názoru, že přijatá zdanitelná plnění neměla místo plnění na území ČR, aniž byly provedeny pro věc zásadní důkazy. Krajský soud v Praze rozhodnutí žalovaného zrušil. Nejvyšší správní soud v navazujícím rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43, kasační stížnost žalovaného zamítl, když dospěl k závěru, že *„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, (...), 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 dodání uvnitř Společenství.“* Dále uvedl, že *„samotná skutečnost, že přepravu zboží zajišťoval (organizoval) žalobce, nemusí bez dalšího znamenat, že zboží nutně muselo být dodáno přímo jemu jako prvnímu pořizovateli.“* Tyto skutečnosti bylo dle Nejvyššího správního soudu lze prokázat zejména mezinárodními nákladními listy, doklady o dopravě, dodacími listy apod. Obdobně bylo rozhodnuto rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2016, č. j. 46 Af 12/2015 – 47, rovněž týkajícím se společnosti JASA.

[6] Stěžovatelka v žalobě poukazovala také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, kterým Nejvyšší správní soud rozhodoval v její věci ohledně zajišťovacího příkazu, s tím, že dospěl k závěru, že skutkový stav byl zjištěn nedostatečným způsobem a že nelze vyloučit, že daň skutečně bude doměřena, ačkoli důvody, které k tomu správce daně a žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí uvedli, tomu v tomto stádiu spíše nenasvědčují. Naopak žalovaný dle Nejvyššího správního soudu opomenul hodnotit řadu okolností, které spíše nasvědčují správnosti stěžovatelčina tvrzení o místu zdanitelného plnění v České republice.

[7] Správce daně i žalovaný založili napadená rozhodnutí na předpokladu, že pouhým naložením pohonných hmot na dopravní prostředek stěžovatelky na území jiného členského státu EU přešlo na stěžovatelku zároveň právo nakládat se zbožím jako vlastník. Obchodní transakce v řetězci byly spojené pouze s jednou přepravou, kterou zajišťovala stěžovatelka. Podle stěžovatelky došlo k učinění chybných závěrů. Žalovaný učinil nesprávný závěr ve vztahu k okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník,

účelově pominul doposud provedené důkazní prostředky a nezohlednil skutečnost, že k přepravě zboží docházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Právní závěr žalovaného je tak v příkrém rozporu s principem neutrality DPH.

[8] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že bylo na správci daně, aby prokázal, že právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu zákona o DPH se odlišuje od momentu, kdy přešlo vlastnické právo podle soukromého práva. Především musí správce daně vyjasnit, zda dopravce opravdu může volně disponovat se zbožím, které veze pro jiného vlastníka, navíc v přísném režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pod dohledem správce daně – celní správy, na místo určené v České republice, kde je teprve zboží správcem daně uvolněno do režimu volného oběhu. Stěžovatelka se domnívá, že pouhým naložením PHM na její cisternu nemohlo na ni přejít právo s těmito PHM nakládat jako vlastník, neboť PHM byly na území jiného členského státu dopravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pod dohledem příslušných celních správ. Zahraniční dodavatel PHM navíc nemohl na stěžovatelku převést právo nakládat se zbožím jako vlastník, neboť mezi ním a stěžovatelkou nebyl nikdy žádný smluvní vztah, v rámci kterého by k takovému převodu mohlo dojít. Ohledně uvedeného poukazuje stěžovatelka na rozsudek ve věci JASA, z nějž plyne, že hodnocení otázky, kdy a který ze subjektů zúčastněných na předmětné transakci (řetězovém obchodu) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, tedy kdy došlo k dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty, není možné opomenout. Nejvyšší správní soud v něm též zdůraznil, že místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení zboží na dopravní prostředek.

[9] Závěr finančních orgánů o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je v příkrém rozporu s vůlí stran. Stěžovatelka po celou dobu provádění kontroly tvrdila, že jejím záměrem bylo nabýt přepravované pohonné hmoty až po jejich uvolnění do volného oběhu na území ČR. Stejný záměr měly i všechny předešlé články obchodního řetězce, což potvrdily všechny provedené výsledky zástupců dodavatelů nebo jejich písemná vyjádření.

[10] Finanční orgány ignorovaly také údaje uvedené v CMR, dokonce je odmítly provést jako důkazní prostředek. Stěžovatelka poukazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 – 46, dle kterého v případě řetězových obchodů jsou celní dokumenty a mezinárodní nákladní listy CMR významným vodítkem. Stěžovatelka poukazuje také na výpovědi jejích řidičů, z nichž vyplynulo, že pokyny, kde co naložit, složit, kde ukončit přepravu apod., neudílel statutární zástupce stěžovatelky, ale výhradně zástupci a pracovníci bezprostředních dodavatelů. Jim také v průběhu přepravy pohonných hmot na území jiného členského státu svědčilo právo nakládat se zbožím jako vlastník, neboť jedině oni mohli rozhodnout a ovlivnit, zda k přepravě skutečně dojde. Ve prospěch stěžovatelky svědčí i vyjádření pojišťovacího makléře, dle kterého měla stěžovatelka zboží pojištěné pouze na území ČR a Slovenska, zatímco na území jiných členských států byla pojištěna výhradně jako dopravce pro případ škody na dopravovaném cizím zboží.

[11] Stěžovatelka zdůrazňuje, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od daně. Přeprava tak podléhala přísným pravidlům a byla prováděna pod

pokračování

přísným dohledem celních orgánů příslušných členských zemí. Podle stěžovatelky je jedním ze znaků práva nakládat se zbožím jako vlastník možnost s ním libovolně nakládat (včetně určení místa jeho vykládky) nebo jej zcizit (srov. rozsudek ze dne 18. 9. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). Přepravce však takovou možnost v průběhu přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně nemá. Pokud by totiž přepravce nedovezl zboží do místa určení, dopustil by se trestného činu krádeže a celního deliktu podle § 298 celního zákona. Stěžovatelka tak má za to, že až po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně lze se zbožím právně i fakticky disponovat.

[12] Stěžovatelka následně poukazuje na princip daňové neutrality. Pořízení zboží z jiného členského státu je komplementární k osvobozenému dodání zboží do jiného členského státu. Jednomu osvobozenému dodání do jiného členského státu odpovídá jedno zdanitelné pořízení zboží z jiného členského státu. Vše se děje v rámci jednoho obchodního vztahu. Princip neutrality je v případě obchodu mezi členskými státy zajištěn tak, že dodavatel daň neodvádí, ale celou ji přiznává odběratel, přičemž má zároveň za stanovených podmínek nárok na její odpočet. V případě stěžovatelky se finanční orgány ani u jedné z celkem 1115 dodávek zboží (dále jen „předmětné nebo zkoumané transakce či obchody“) nezabývaly otázkou, který z účastníků obchodního řetězce uplatnil nárok na osvobození od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu a který z účastníků obchodního řetězce přiznal daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu, a to přesto, že se jedná o neoddělitelné komplementární instituty. V případě stěžovatelky zde tedy chybí subjekt (zahraniční plátec), který by vůči ní uskutečnil osvobozené dodání. Ze závěru orgánů finanční správy je zřejmé, že to byla stěžovatelka, kdo pořídil zboží z jiného členského státu. Lze tak dovodit dvě varianty určení subjektu, který případně uskutečnil vůči stěžovatelce tomu odpovídající osvobozené dodání do jiného členského státu; buď je tímto subjektem zahraniční rafinerie, se kterou však stěžovatelka nebyla v žádném smluvním vztahu, nebo je tímto subjektem tuzemský dodavatel stěžovatelky. Pokud by byla tímto subjektem zahraniční rafinerie, stěžovatelka si u ní zboží neobjednala, neposkytla jí za účelem osvobození od daně své DIČ, a není tak plátcem z jiného členského státu, vůči kterému tento subjekt uplatnil osvobození dodání do jiného členského státu. Naopak jeden z účastníků obchodního řetězce zbytečně přiznal a odvedl daň na území ČR. Pokud by byl tímto subjektem dodavatel stěžovatelky, je pak evidentní, že všichni předchozí účastníci obchodního řetězce uskutečnili zdanitelné plnění na území státu zahraniční rafinerie, přitom nejsou v tomto státě registrováni jako plátcí daně, ze svého dodání nepřiznali a neodvedli daň, zahraniční rafinerie neoprávněně uplatnila osvobozené dodání do jiného členského státu, které měl uplatnit bezprostřední dodavatel daňového subjektu, a jeden z účastníků obchodního řetězce nedůvodně (zbytečně) přiznal a odvedl daň na území České republiky. Tato druhá varianta není ani možná s ohledem na § 16 odst. 1 zákona o DPH. V obou případech tak správce daně dospívá k absurdním závěrům a popírá vůli a z tohoto plynoucí jednání všech účastníků obchodního řetězce. To ostatně potvrzují zpětné vazby od zahraničních správců daně, z nichž plyne, že stěžovatelka vystupovala pouze jako přepravce.

[13] Finanční orgány svým postupem opřely své rozhodování o právní názor, který nemá oporu v evropském právu ani v judikatuře. Naopak popírá dosavadní zavedenou praxi. Krajský soud se soustředil především na hodnocení otázky místa plnění, které s odkazem na judikaturu Soudního dvora odvozoval od organizace dopravy, přestože podle

Nejvyššího správního soudu rozhodně nejde o kritérium jediné, popř. rozhodující, neboť je nutné posoudit všechny okolnosti případu. Krajský soud tak zcela pominul hodnocení zásadní otázky, kdy a který ze subjektů zúčastněných na předmětné transakci nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník, tedy kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH. Krajský soud se rovněž nevypořádal se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci JASA a ve věci stěžovatelčina zajišťovacího příkazu.

[14] Stěžovatelka tak navrhuje rozsudek krajského soudu spolu s rozhodnutím žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[15] Stěžovatelka zaslala Nejvyššímu správnímu soudu doplnění kasační stížnosti, v němž uvedla, že byla zapojena do řetězového obchodu s PHM, což je v tržní ekonomice zcela běžné. Stěžovatelka objasnila, jaké byly její důvody pro zapojení do popsání obchodního modelu a proč také zajišťovala přepravu PHM. Těmito důvody byly nemožnost pořídit pohonné hmoty přímo a bezprostředně ze zahraniční rafinerie, snaha vyhnout se nákupu nekvalitního zboží a ujistění se, že dojde k řádnému uvolnění zboží do volného oběhu na území ČR. Stěžovatelka poukázala také na to, že obchodování s PHM má blíže k obchodování na burze a je zcela vzdáleno od běžného obchodování, což blíže rozvedla. V době uzavření obchodu byl stěžovatelce znám pouze její bezprostřední dodavatel a v případě, že stěžovatelka zároveň zajišťovala přepravu zboží, i místo nakládky, tedy rafinerie, která byla prvním dodavatelem. O tom, zda a kolik jiných subjektů bylo do distribučního řetězce zapojeno, nebylo stěžovatelce nic známo. Stěžovatelka poukazuje rovněž na skutečnost, že i kdyby znala předchozí články řetězce, tak zkrácení řetězce by pro ni bylo ekonomicky nevýhodné, nebo spíše nemožné, z důvodu nedostatku zboží. Je také vyloučeno, aby stěžovatelka nakupovala přímo od zahraničních rafinérií, neboť nebyla schopna garantovat odběr desítek cisteren denně. O tom, že nepřímou nemohou nakupovat zboží ani velcí odběratelé, svědčí případ státního podniku Čepro, který rovněž využívá prostředníka P3chem.

[16] Pokud by stěžovatelka kupovala zboží, které by jí bylo stáčeno z cisteren jejího přímého dodavatele, neměla by možnost ověřit si kvalitu zboží a ani to, zda bylo zboží propuštěno do volného daňového oběhu na území ČR řádným způsobem. Proto stěžovatelka využívala možnost, že zboží dopravila svému dodavateli ze zahraničí na místo na území ČR, kde bylo zboží propuštěno do režimu volného daňového oběhu. Řidič cisterny věděl, že mu je nakládáno objednané zboží, a ne něco jiného, a také ověřil, že zboží opravdu došlo do místa určení, kde bylo propuštěno do režimu volného daňového oběhu, čímž bylo garantováno splnění povinnosti z hlediska spotřební daně. Skutečnost, že zvolený způsob obchodování je zcela běžný a naprosto standardní, potvrzuje také tisková zpráva Unie nezávislých petrolejářů ČR.

[17] Stěžovatelka dále poukazuje na jednoho z dodavatelů, který byl zapojený do obchodního řetězce a to společnost TOTAL ČESKÁ REPUBLIKA s. r. o., která dodala stěžovatelce v kontrolovaném období pohonné hmoty v celkem 9 případech v hodnotě cca. 8,5 mil. Kč. S ohledem na tržní sílu této společnosti, nebo její mateřské společnosti TOTAL, je dle stěžovatelky nemyšlitelné, že by se tato společnost účastnila podvodu; stejně tak společnost ÖMV Česká republika s. r. o.

pokračování

[18] Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že i kdyby bylo prokázáno, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění od plátců s místem plnění v tuzemsku, i tak by správce daně odmítl nárok na odpočet daně uznat. Ze zjištění správce daně totiž vyplývá, že stěžovatelka věděla nebo vědět měla a mohla, že je součástí řetězců transakcí, ve kterých není daň zaplacená, resp. že předmětná plnění (krom 9 plnění od společnosti TOTAL) byla součástí podvodu na DPH. Zároveň ale správce daně uvedl, že tato skutečnost není podstatou kontrolního nálezu. Stejně tak žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že stěžovatelce nebyl odmítnut nárok na odpočet daně z důvodů její vědomé účasti na podvodu na DPH, ale z důvodu, že neunesla důkazní břemeno ohledně místa plnění u dodávek pohonných hmot v tuzemsku. Žalovaný také uvedl, že správce daně konstatoval, že kontrolní zjištění obsahuje pouze jeden výsledek, a to ten, že stěžovatelka nepřiznala pořízení předmětného zboží z jiného členského státu a neoprávněně uplatnila nárok na odpočet daně na ř. 40 daňových přiznání k DPH.

[19] Stěžovatelka považuje tvrzení daňových orgánů o její účasti na podvodu za snahu těchto orgánů očernit ji v očích soudu. Stěžovatelka totiž v průběhu obchodování přijala naprosto dostatečná opatření za účelem prověření svých obchodních partnerů. Stěžovatelka poukazuje na rozsudek NSS ze dne 14. 9. 2011, sp. zn. 9 Afs 2/2011, dle kterého nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězcí dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví, nebo o nich vědět nemůže, a na rozsudek ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. 2 Afs 60/2011, dle kterého nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce věděl, či vědět mohl. Také Soudní dvůr EU se opakovaně vyjádřil, naposledy v rozsudku ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14 PPUH Stehcamp, že po plátcích daně nelze požadovat provést ověření svých obchodních partnerů, která jim nepřísluší. Daňové orgány označily stěžovatelčina opatření za nedostatečná, zároveň však nejsou sto uvést, jaká další měla přijmout. Odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012 – 247, dle kterého platí, že dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat mj. to, co měl daňový subjekt učinit a neučinil. Stejně tak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, uvádí, že i míra prověřování obchodních partnerů má své mantinely a po daňovém subjektu nelze vyžadovat jejich prověřování nad rozumnou mez. Daňový spis navíc neobsahuje žádné důkazy o tom, že stěžovatelka věděla o svém zapojení do daňového podvodu, a dokonce ani důkazy, že v obchodních řetězcích, jejichž byla stěžovatelka účastníkem, k daňovému podvodu vůbec došlo. Stěžovatelka požádala správce daně o sdělení, kterým subjektem a u kterých dodávek nebyla daň v řetězcí zaplacená, správce daně však nebyl schopen tyto informace uvést. Rovněž Policie ČR se správce daně dotazovala, zda identifikoval v řetězcích, který subjekt nepodal daňové přiznání k DPH, případně jej podal, ale DPH neuhradil. Správce daně však požadované informace Policii ČR nesdělil. Správci daně nebyla ani známá žádná vazba mezi konkrétními osobami jednajícími za nebo ve prospěch stěžovatelky a dalšími osobami jednajícími za nebo ve prospěch dalších subjektů v řetězcích.

[20] Stěžovatelka tak uzavírá, že zboží řádně nakoupila, zaplatila a zcela zákonně si poté uplatnila odpočet DPH. Nakoupené zboží pak dále prodávala a z jeho prodeje přiznala a zaplatila daň.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

III.1. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[21] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že stěžovatelka vesměs opakuje své žalobní námitky, se kterými se řádně vypořádal krajský soud, a žalovaný se s jeho závěry zcela ztotožňuje.

[22] K námitce stěžovatelky, že skutkový stav nebyl zjištěn dostatečným způsobem a nebyli slyšeni navržení svědci, žalovaný uvádí, že to byla stěžovatelka, koho tížilo důkazní břemeno, a tudíž bylo na ní, aby prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví. Bylo tak povinností stěžovatelky prokázat, že jí tvrzené údaje především o tom, že se jedná o tuzemské plnění, je správné. Žalovaný má za to, že doplnění dokazování o výsledch dalších svědků by nepřineso žádné nové skutečnosti. Není-li totiž stěžovatelka s to prokázat žádným způsobem, že k pořízení zboží došlo v tuzemsku, svědecké výpovědi osob by na věci nic nezměnily, jelikož případné ústní potvrzení tvrzení stěžovatelky by nebylo dostatečně relevantním důkazním prostředkem, který by vyvrátil fakticitu realizovaných obchodních transakcí, tedy že stěžovatelka pořídila pohonné hmoty v jiném členském státě. Pokud tedy žalovaný i správce daně svůj závěr o nedoplnění dokazování odůvodnili a krajský soud tento závěr považuje za správný, nedošlo k porušení daňových předpisů. Stěžovatelka totiž navrhovala provedení takových důkazů, které jsou relevantní pro řízení ve věci spotřebních daní, a nikoliv ve věci DPH, proto by nebyly s to prokázat, kdo a kde nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník v systému DPH, resp. jejich provedení by bylo nadbytečné a neefektivní.

[23] K rozsudku č. j. 5 Afs 77/2015 – 43, kterým stěžovatelka argumentuje, žalovaný uvádí, že v dané věci nedošlo k přenesení důkazního břemena ze správce daně na daňový subjekt; tento rozsudek tak nelze s ohledem na skutkové odlišnosti aplikovat na řešený případ. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci stěžovatelčina zajišťovacího příkazu, žalovaný odmítá aplikaci tam učiněných dílčích závěrů. Zatímco v případě zajišťovacího příkazu zpravidla není skončeno dokazování, v případě meritorního rozhodování jsou již všechny okolnosti případu známy a podrobeny procesu dokazování. Stěžovatelka tak nemůže vycházet z premisy, že dojde-li ke zrušení zajišťovacího příkazu, musí nutně dojít i ke zrušení předmětných rozhodnutí o odvolání. Krajský soud se navíc s nemožností aplikace dílčích závěrů z tohoto rozsudku vypořádal. K rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 46 Af 12/2015 – 47 stěžovatelka uvedla pouze to, že krajský soud konstatoval, že skutkový stav vyžaduje rozsáhlé doplnění. Tato věc je však od nyní projednávané věci odlišná, když soud vytknul žalovanému, že nebyla, na rozdíl od nyní projednávané věci, provedena daňová kontrola.

[24] Žalovaný tak má za to, že skutkový stav případu byl zjištěn dostatečným způsobem.

[25] Stěžovatelka vytýká krajskému soudu také nesprávné posouzení hmotněprávní otázky, když namítá, že správce daně musí vyjasnit, zda dopravce může volně disponovat

pokračování

se zbožím, které veze pro jiného vlastníka, navíc v přísném režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalovaný k tomu uvádí, že bylo zjištěno, že stěžovatelka si přepravu pohonných hmot u všech nákupů uvedených ve výzvě zajišťovala vždy sama vlastními dopravními prostředky, příjemcem plnění byla vždy stěžovatelka, místo nakládky a přístupové kódy se stěžovatelka dozvěděla od svých fakturačních dodavatelů, místo nakládky bylo vždy ve výdejním terminálu v jiném členském státě, objednávky obsahovaly jméno konkrétního řidiče a registrační značku vozidla, které bude zboží vyzvedávat, v místě nakládek nebyly žádné osoby ze strany přímých dodavatelů stěžovatelky; fakturovaná cena zboží byla vždy bez přepravních nákladů (pouze u 9 případů ze 1115 nákupů nesla náklady na část přepravy zboží na německo-českou hranici společnost TOTAL); přepravu pohonných hmot si u stěžovatelky nikdo neobjednával; dle odpovědi na dožádání žádný z dodavatelů (ani z ostatních společností zapojených v řetězci) nikdy na území tuzemska s pohonnými hmotami fyzicky nedisponoval, pouze je přefakturoval svým odběratelům. Z uvedeného finanční orgány dovodily, že stěžovatelka získala právo nakládat se zbožím jako vlastník v okamžiku, kdy jí bylo fyzicky umožněno s pohonnými hmotami nakládat, tedy v okamžiku fyzického naložení zboží na vlastní dopravní prostředek. Stěžovatelka jako jediný subjekt v řetězci fakticky projevila záměr předmětné boží přepravit z jiného členského státu. Správnost tohoto závěru žalovaný spatřuje v rozsudku SDEU ve věci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV ze dne 9. 2. 1990, z něž plyne, že právo nakládat se zbožím jako vlastník vzniká umožněním se zbožím fakticky nakládat i v případě, kdy nedojde k přechodu vlastnictví. Žalovaný připomíná, že žádné ustanovení směrnice neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně; tyto daně jsou na sobě nezávislé. Proto nelze okamžik, kdy došlo k získání oprávnění s předmětným zbožím nakládat jako vlastník prokazovat dokumentací předkládanou v řízení o spotřební dani (srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Af 35/2015).

[26] Žalovaný doplňuje, že na předmětnou věc je třeba aplikovat zákon o DPH, směrnici a zejména rozsudky SDEU ve věci EMAG a Euro Tyre.

[27] Stěžovatelka dále namítá, že závěr finančních orgánů o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník neodpovídá vůli smluvních stran a je s ní v příkrém rozporu. K této námitce se již vyjádřil krajský soud a žalovaný se s jeho závěrem ztotožňuje. Svědek M. J. nejdříve tvrdil, že právo nakládat s minerálními oleji včetně přechodu odpovědnosti a rizik přechází na stěžovatelku po naložení zboží a že společnost, jejímž je jednatelem, zboží jen přeprodává a není v jeho vlastnictví. K mezinárodním nákladním listům CMR žalovaný uvádí, že stěžovatelka předložila doklady CMR, které jsou určeny pro příjemce zboží (modrá část), přičemž dopravci je určena zelená část, a tedy byla-li pouze dopravcem, měla by disponovat touto částí.

[28] K porušení principu neutrality žalovaný konstatuje, že pokud by všichni zúčastnění postupovali v souladu s právní úpravou, zůstal by systém DPH neutrální. Principem zachování neutrality systému DPH nelze odůvodnit nemožnost doměření daně za situace, kdy dojde k jejímu nesprávnému stanovení ze strany daňového subjektu. Námitky stěžovatelky směřují pouze k odkazu na to, jak byla deklarována předmětná plnění ostatními subjekty v řetězci. Podstatné však je, zda byla těmito subjekty vykázána v souladu s právní úpravou, což na základě výše uvedeného říci nelze.

[29] S ohledem na uvedené navrhuje žalovaný kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III.2. Replika stěžovatelky na vyjádření žalovaného

[30] Stěžovatelka podala k vyjádření žalovaného repliku. V ní uvádí, že nezpochybňuje, že ji na základě výzvy správce daně tížilo důkazní břemeno prokázat místo zdanitelného plnění. Stěžovatelka poukazuje na rozsudek SDEU ve věci C-430/09 Euro Tyre, z něž plyne, že musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky. Stěžovatelka poukazuje na odbornou literaturu a rozsudek SDEU ve věci C-435/03 British American Tobacco International Ltd., z nichž lze dovodit, že proto, aby nějaké plnění bylo předmětem DPH, musí existovat právní vztah (vůle smluvních stran), na jehož základě existuje přímá vazba mezi tímto plněním a úhradou. Neexistuje-li právní vztah (smlouva), není co zdaňovat. Stěžovatelka proto již v průběhu daňového řízení navrhovala správci daně provedení různých důkazů, jimiž chtěla prokázat, že právo nakládat se zbožím jako vlastník na ni přešlo až na území České republiky, a to až poté, co bylo zboží uvolněno do volného daňového oběhu. Stěžovatelka nesouhlasí se žalovaným, že by jí navrhované důkazy byly pro posouzení místa dodání zboží irelevantní. Ačkoli tedy žalovaný přenesl důkazní břemeno zpátky na stěžovatelku, svým následujícím chováním jí prokázání pro věc zásadní skutečnosti znemožnil, když tvrdošijně odmítal provést veškeré jí navržené důkazy. Stěžovatelka poukazuje na rozsudek ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 55/2005 – 73, dle kterého nelze předem vyloučit z důkazních prostředků výpovědi svědků jen na základě spekulace o obsahu jejich výpovědi, a to ani ve vztahu k předloženým prohlášením, která se netýkala všech rozhodných skutečností. Ačkoli nelze předpokládat, že by jejich výpověď obsah prohlášení popřela, z jejich výsledku by však bylo možné zjistit ohledně vůle smluvních stran i ohledně jejich konkrétních záměrů mnohem více informací. Obdobně se vyjádřil také Krajský soud v Ostravě v rozhodnutí ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 – 35, který konstatoval, že navržený důkaz není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být prokázány rozhodné skutečnosti. Takový důkaz nelze ale odmítnout pouze proto, že od něj nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl. Stěžovatelka připomíná také nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, v němž Ústavní soud vyslovil, že neakceptování důkazního návrhu účastníka lze založit pouze třemi důvody, a to že navrhovaný důkaz nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, dále že navrhovaný důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost a konečně že je nadbytečný. Stěžovatelka se domnívá, že nebyl naplněn ani jeden z uvedených důvodů.

[31] K posouzení hmotněprávní otázky nepřináší dle stěžovatelky vyjádření žalovaného žádné nové skutečnosti. Žalovaný navíc uvedl nepravdivou a ze spisu neplynoucí skutečnost, že stěžovatelka jako jediná fakticky projevila záměr přepravit zboží z jiného členského státu. Stěžovatelka upozorňuje na vyjádření společnosti TOTAL Česká republika s. r. o. (dále jen „TOTAL ČR“), v němž bylo uvedeno, že stěžovatelka nabyla zboží až v ČR, pořizovatelem byl TOTAL ČR, ten byl taky oprávněným příjemcem, který jako jediný mohl dopravovat PHM na území ČR, a až do doby ukončení přepravy

pokračování

v ČR je tak musel mít pod kontrolou. TOTAL ČR nemůže připustit, aby dopravce s PHM nakládal jako vlastník, neboť zde zcela absentovala vůle převést na stěžovatelku vlastnické právo před tím, než jsou pohonné hmoty propuštěny do volného daňového oběhu. Stěžovatelka byla oprávněna nakládat se zbožím jako vlastník až po ukončení dopravy v ČR a uvolnění zboží do volného daňového oběhu.

[32] Stěžovatelka souhlasí, že vznik daňové povinnosti k DPH není vázán na spotřební daň, nicméně režim DPH na spotřební daň již vázán je, a to podle čl. 138 odst. 2 písm. b) Směrnice 2006/112/ES. Stěžovatelka má za to, že zboží přepravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně musí splnit podmínku dodání do konkrétního místa, přičemž během této přepravy nemůže dojít ke změně ekonomického vlastnictví ve smyslu DPH, neboť nový vlastník nemůže se zbožím volně nakládat. Pokud však nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, nedojde ani k dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 1 Směrnice a § 13 odst. 1 zákona o DPH. K tomu může dojít až po uvolnění zboží do volného oběhu na území ČR.

[33] Stěžovatelka nesouhlasí se žalovaným ohledně jeho pojetí daňové neutrality. Poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 15 Af 13/2014 – 73, který v principiálně identické věci uvedl, že nelze pominout učiněné mezinárodní dožádání, na základě kterého bylo sděleno, že rakouská daňová správa akceptovala dodání jako intrakomunitární, což je s ohledem na jednotný systém DPH v EU významnou skutečností.

[34] Pokud jde o tvrzení žalovaného, že stěžovatelka předložila doklady CMR, které jsou určeny pro příjemce zboží (modrá část), a nikoliv část určenou pro dopravce (zelená část), toto tvrzení považuje stěžovatelka za zjevně nepravdivé, neboť správci daně předložila výhradně zelené části CMR. Všechny zelené části CMR ke všem 1115 dodávkám má stěžovatelka uložené v sídle společnosti a je ochotna je na vyžádání soudu předložit.

[35] Závěrem stěžovatelka poukazuje na to, že orgány finanční správy aplikují stejné procesní postupy i ve vztahu k jiným subjektům. Výsledek přezkumu ze strany správních soudů byl vůči němu kritický, o čemž svědčí např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013 – 152, a navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43 (případ Jaso I), rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2016, č. j. 46 Af 12/2015 – 47 (Jaso II), rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 15 Af 13/2014 – 73 (TM-TRUCK), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 (případ stěžovatelky a jejího zajišťovacího příkazu), a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 1. 2016, č. j. 22 Af 77/2015 – 13, a ze dne 14. 4. 2016, č. j. 22 Af 1/2016 – 36 (případy VHS – ROPA plus a její zajišťovací příkazy).

III.3. Doplnění kasační stížnosti

[36] Stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti ze dne 9. 12. 2016 poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, ve věci LEDOPA GROUP s. r. o, a uvádí, že se z hmotněprávního hlediska její případ od uvedeného odlišuje zejména s ohledem na odlišné skutkové okolnosti. Stěžovatelka totiž od

počátku tvrdí, že po dobu přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně vystupovala výhradně jako dopravce. Stěžovatelka dále setrvává na své argumentaci ohledně sepsatosti režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a dodání zboží ve smyslu zákona o DPH.

IV. Posouzení kasační stížnosti

IV.1. Přípustnost kasační stížnosti

[37] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy přípustná.

IV.2. Důvodnost kasační stížnosti

[38] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Posuzoval také, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4, věta první za středníkem s. ř. s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[39] Kasační stížnost je důvodná.

IV.2.a) Podstatné skutečnosti ze správního spisu

[40] Ze spisu byly zjištěny následující skutečnosti. Dne 5. 6. 2013 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období od května 2010 do dubna 2013. Stěžovatelka správci daně předložila daňové doklady včetně jejich příloh, dodací listy, doklady o dopravě, mezinárodní nákladní listy CMR, analýzy převáženého zboží, příjemky na sklad apod. a rovněž evidenci pro daňové účely vedenou v souladu se zákonem o DPH. Z předložených dokladů správce daně zjistil, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích si daňový subjekt uplatnil mj. odpočet daně z přidané hodnoty na základě dokladů za nákup pohonných hmot vystavených obchodními společnostmi BRUTO a. s., ZentA s. r. o., Eryx s. r. o., KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o., Impressive Structure s. r. o., TOTAL ČESKÁ REPUBLIKA s. r. o., NIK Oil s. r. o. a panem M. M. v celkové hodnotě 169 640 330 Kč. Zároveň bylo zjištěno, že stěžovatelka vykazovala nákup pohonných hmot ve specifickém obchodním modelu – v řetězci plátců, kdy jednotliví plátcí zařazení v řetězcích byli uvedeni na předložených dodacích listech, daňových dokladech pro přepravu a mezinárodních přepravních listech CMR. Tyto společnosti přefakturovaly pohonné hmoty během velmi krátké doby, většinou během jednoho dne, jako dodání zboží v tuzemsku. Přitom na území ČR na ně právo nakládat se zbožím jako vlastníky nikdy nepřešlo, neboť vlastní porizení pohonných hmot realizovala stěžovatelka. Ta je přepravovala přímo z jiných členských států vlastními dopravními prostředky, většinou na vlastní náklady. Do obchodního řetězce byly zapojeny dále společnosti

pokračování

Helliby, MALDIVA CORPORATION, GERBEX, M. V. Petrol Trade, RENOIL CZ, FUEL SPEDITION&FREICHT LLC, VEMI STAV, Alfa Group Service and Investment.

[41] Po zahájení daňové kontroly uvedl komanditista stěžovatelky, pan Otakar Lejsek, že na nakládce chce mít vždy jen svou cisternu, protože pak má jistotu, že co do cisterny stočí, to tam bude, že auto je v pořádku a jeho řidič ohlídá dodávku. Také sdělil, že co se týče vlastnictví zboží, *„teoreticky máme na faktuře napsáno, že vlastnictví přechází až po úhradě, ale de facto je moje v okamžiku, kdy ho vyvezu z celního skladu či dovezením do republiky... Snažím se vozit si zboží svoje než dělat jen dopravce.“*

[42] S ohledem na zjištěné skutečnosti byla stěžovatelka vyzvána k prokázání konkrétních skutečností, a to, jaká opatření učinila, aby se nestala součástí daňového podvodu, dále aby prokázala, že plnění, které správce daně označil (1115 plnění), byla uskutečněna dodavateli s místem plnění v tuzemsku dle § 7 zákona o DPH, tedy že tato plnění jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Stěžovatelka byla dále vyzvána k prokázání toho, zda přiznala veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. Ze zjištění správce daně totiž vyplynulo, že stěžovatelka pořídila pohonné hmoty v jiném členském státě. Byla tak osobou, která přemístila zboží pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, když toto zboží nakoupila v jiném členském státě. Takovéto plnění je dle zákona o DPH zdanitelným plněním dle § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH. Pochybnosti správce daně tak vyvstaly zejména o tom, zda se místo plnění nacházelo v tuzemsku.

[43] Stěžovatelka na tuto výzvu odpověděla dne 9. 12. 2013. Měla za to, že byla vyzvána k prokázání dvou odlišných a navzájem se vylučujících skutečností, neboť správce daně jednak tvrdí účast na podvodu v tuzemsku, jednak že místo plnění předmětných dodávek se nacházelo v jiném členském státě. Stěžovatelka ohledně místa plnění uvedla, že dle předložených smluv a daňových dokladů došlo k dodání zboží v okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníky, tedy nejdříve v místě ukončení přepravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a uvolnění těchto výrobků do volného oběhu. K prokázání této skutečnosti navrhla stěžovatelka provést důkaz jednak součinností celní správy, dále výsledky statutárních orgánů nebo pracovníků oprávněných příjemců, pracovníků celní správy a řidičů – zaměstnanců stěžovatelky. Zároveň uvedla, že zboží pořizovala až na území České republiky, jak to doložila daňovými doklady, a není jí známo, že by zboží pořídila mimo území České republiky.

[44] Správce daně vyhodnotil postup stěžovatelky tak, že neprokázala, že uplatnila nárok na odpočet daně na řádku č. 40 přiznání k dani z přidané hodnoty ve výši 169 640 330 Kč v souladu se zákonem. Správce daně dne 18. 12. 2013 vydal zajišťovací příkaz, který byl potvrzen také odvolacím orgánem.

[45] Ohledně přepravy pohonných hmot správce daně zjistil, že stěžovatelka si přepravu u všech dotčených nákupů zajišťovala vždy sama vlastními dopravními prostředky a místo nakládky bylo vždy ve výdejním terminálu v jiném členském státu. Pohonné hmoty byly fakturovány přes více společností, které jsou uvedeny na přepravních dokladech, konkrétně na dodacích listech, mezinárodních nákladních listech - CMR. Zjištěno bylo také, že fakturovaná cena pohonných hmot byla až na 9 případů, kdy nesla část nákladů na

přepřavu společnost TOTAL, vždy bez přepravních nákladů. Jako svědci byli vyslechnuti zástupci společností ZentA a HVO Trading a stěžovatelčini řidiči. Z jejich výpovědí bylo zjištěno, že stěžovatelka se vlastníkem zboží stává po jeho uvolnění do volného oběhu. Řidiči pak uvedli, že převzali objednávky u stěžovatelky, v nich bylo uvedeno místo a datum nakládky, jaká společnost zboží objednávala a příslušné kódy k odběru zboží. Pokyny řidičům uděloval jednatel stěžovatelky pan Otakar Lejsek, nebo jeho bratr P., anebo zaměstnanci společností ZentA, BRUTO, Eryx a ECOL. U přejímky zboží v zahraničních rafineriích žádní zástupci uvedených společností nebyli. Ke způsobu obchodování a prověřování obchodních partnerů byl vyslechnut stěžovatelčin zaměstnanec P. L. Ve spisu se pak nachází všechny protokoly o výsleších svědků, výsledky vyhledávací činnosti a dožádání místně příslušných správců daně a daňové doklady.

[46] Dne 16. 7. 2014 byla ukončena daňová kontrola. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka pořídila zboží z jiného členského státu, a nikoliv v tuzemsku, a tedy nepřiznala daň na řádku 3 daňových přiznání. Postupovala tak v rozporu s § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Stěžovatelka také nesprávně nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu v souladu s ust. § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH. Na základě výsledku daňové kontroly pak správce daně vydal platební výměry, jimiž snížil nárok na odpočet uplatněný stěžovatelkou za výše uvedená zdaňovací období a zároveň o tuto částku navýšil údaje vykázané na řádku 3 (pořízení zboží z jiného členského státu) a řádku 44 (nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na řádku 3 a 12) daňových přiznání k DPH. O odvoláních proti těmto platebním výměrům rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, že je zamítnul a potvrdil platební výměry, když dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, že stěžovatelka neprokázala, že se jednalo o pořízení zboží s místem plnění v tuzemsku, což mělo za následek neoprávněně uplatněný nárok na daňový odpočet.

IV.2.b) Právní hodnocení důvodnosti kasační stížnosti

[47] Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72. Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je i stěžovatelem podaná kasační stížnost (21 stran) plus její doplnění (8 stran), replika (8 stran) a přílohy; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek,*

pokračování

pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevyporádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

[48] Dále Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek netrpí žádnými vadami zakládajícími nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění napadeného rozsudku seznatelné. Krajský soud vyličil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by krajský soud opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Pouhý nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu ještě nepůsobí jejich nepřezkoumatelnost.

[49] Pro nyní projednávanou věc je zásadní posoudit, zda daňové orgány správně zjistily místo dodání, tj. místo, kde stěžovatelka pořídila pohonné hmoty; jestli v jiném členském státě, jak to posoudily daňové orgány a potažmo také krajský soud, nebo v tuzemsku, jak to po celou dobu konzistentně tvrdí stěžovatelka s tím, že v jiných členských státech vystupovala pouze v pozici dopravce a nenabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník pouze proto, že jí byly PHM stočeny do jejích cisteren. Spornou otázkou tedy je, kdy, kde a mezi kým došlo k dodání zboží. S tím souvisí také zejména ve vztahu k zákonu o DPH osvětlení pojmů „dodání zboží“ a „řetězový obchod“.

[50] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že jak plyne ze shora uvedeného, v mezidobí již v obdobných případech rozhodoval (ať již jde o rozsudek ve věci zajišťovacího příkazu stěžovatelky ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, nebo rozsudek ve věci JASA ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43), přičemž popřel daňovými orgány naznačenou konstrukci, že již pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, tedy ke skutečnosti relevantní pro posouzení místa dodání dle zákona o DPH, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník PHM. Již na tomto místě Nejvyšší správní soud uvádí, že ani v nyní projednávané věci se nejedná o situaci natolik odlišnou, aby bylo potřebné vyslovit jiný závěr, i když kupující přepravu zajišťoval (realizoval) fakticky sám svými dopravními prostředky, a nikoliv prostřednictvím prostředníka (speditérské společnosti, smluvního dopravce). Nejvyšší správní soud tak nesdílí názor žalovaného a

krajského soudu, že závěry vyslovené v těchto rozhodnutích nelze na nyní projednávanou věc vztáhnout.

[51] Podle ustálené judikatury Soudního dvora pojem „dodání zboží“ *„neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“* (rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Soudního dvora na <http://curia.europa.eu/>). Zahrnuje *„právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami“* či *„právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity“* (rozsudek ze dne 6. 2. 2003 ve věci C-185/01, *Auto Lease Holland*). Ve vztahu k pojmu „dodání zboží“ se vyjádřil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, v němž výslovně dovodil, že *„dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem[...]právo nakládat se zbožím jako vlastníkem zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci“*.

[52] V nyní projednávané věci není sporu o tom, že stěžovatelka nakupovala PHM způsobem nazývaným *„řetězový obchod“*. Řetězovým obchodem se rozumí transakce, kdy je zboží přeprodáváno několika subjekty mezi sebou; touto problematikou se zabýval např. rozsudek Soudního dvora *EMAG a další*, C-245/04, v němž Soudní dvůr dovodil, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje. Dle rozsudku Soudního dvora je možné uskutečněnou přepravu zboží přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky. Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Další podmínkou, aby se na straně kupujícího jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, je, že kupující nabude právo nakládat se zbožím jako vlastníkem.

[53] Pro rozhodnutí projednávané věci je podstatný rovněž rozsudek Soudního dvora ve věci *Euro Tyre a další*, C-430/09, který zodpovídal otázku, zda v případě, že je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak je předmětem pouze jedné přepravy uvnitř EU, musí být tato přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání, jelikož tato operace spadá z tohoto důvodu pod pojem dodání uvnitř EU ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice *Rady 77/388/EHS* ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce a čl. 28b částí A odst. 1 této směrnice. Soudní dvůr v

pokračování

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

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

[55] V nyní projednávané věci není sporu o tom, že stěžovatelka nakupovala pohonné hmoty tak, že je objednala od tuzemského obchodníka s PHM, nicméně dopravu si zajišťovala vlastními vozidly, a to přímo z jiného členského státu. Stěžovatelka však po celou dobu tvrdí, že se vlastníkem PHM stala až v tuzemsku, poté, co bylo zboží propuštěno do volného daňového režimu, tedy až po ukončení intrakomunitární přepravy, což ostatně plyne i z vyjádření jejích přímých dodavatelů, ať již učiněných při svědeckých výpovědích nebo v písemných prohlášeních. Ve prospěch tohoto tvrzení, tedy že stěžovatelka pořídila zboží v tuzemsku, a nikoli v jiném členském státě, svědčí rovněž skutečnost, že pokyny řidičům stěžovatelčiných vozidel až do doby propuštění zboží do volného daňového režimu neudělovala stěžovatelka, ale její dodavatelé, což prokazují rovněž svědecké výpovědi řidičů i písemná prohlášení dodavatelů, která jsou součástí spisového materiálu.

[56] Správce daně pro určení toho, zda se jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, z něž lze uplatnit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, posuzoval, jestli se jednalo o dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou. Pro přiřazení přepravy pak považoval za klíčové určit, zda v rámci dané transakce byla prodávajícím, kupujícím nebo zmocněnou třetí osobou realizována přeprava, a dále určit místo, ve kterém došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Plnění, kterému bude přičtena intrakomunitární přeprava, je pak za splnění dalších podmínek osvobozeno od daně. Správce daně uvedl, že v daném případě byly transakce s PHM prováděny v rámci

řetězců společností, kdy docházelo k postupnému převodu vlastnického práva k předmětnému zboží, které bylo přepravováno z rafinerie v jiných členských státech do České republiky. Tato přeprava přitom může být přičtena pouze jedné z dodávek v řetězci, kterou je pak nutno považovat za intrakomunitární plnění. Ostatní transakce, které předchází danému plnění, jsou považovány za klidové dodávky s místem plnění v jiném členském státě. Daňové orgány pak ze skutečnosti, že stěžovatelka sama zajišťovala přepravu PHM do České republiky a tím nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě, dovodily, že přepravu PHM je nutno přičíst obchodním transakcím mezi stěžovatelkou a jejími přímými dodavateli. Tato dodání pak posoudily jako dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou podle § 7 odst. 2 zákona o DPH, dle něž se za místo dodání považuje místo, kde se zboží nachází v době počátku přepravy, tedy jiný členský stát. Veškerá plnění, která předcházela tomuto obchodu, pak musí být považována za plnění s místem plnění mimo tuzemsko, která nejsou předmětem DPH. Daný případ pak daňové orgány posoudily podle § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH jako přemístění zboží stěžovatelkou pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, a stěžovatelce tak vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

[57] Otázka přiřazení přepravy závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností posuzované věci a zejména na určení okamžiku, kdy bylo na konečného příjemce (tj. stěžovatelku) převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Správce daně, a potažmo žalovaný, přistoupil k posouzení sporné otázky a k výkladu relevantní judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu až příliš zjednodušujícím způsobem, když považovali pro stanovení místa plnění (dodání) u dodávek zboží (PHM) dle § 7 odst. 2 zákona o DPH mimo tuzemsko za dostačující pouze jediné kritérium, a to že právě stěžovatelka byla tím, kdo zajišťoval přepravu, přičemž právo přepravy zboží z jiného členského státu do tuzemska se odvíjí od práva dispozice se zbožím jako vlastník. Z tohoto důvodu podle správce daně dodávkami spojenými s přepravou byly až dodávky přímých stěžovatelčiných dodavatelů pro stěžovatelku. Z citovaného rozsudku Soudního dvora ve věci *Euro Tyre Holding BV* však vyplývá, že skutečnost, že koncový odběratel zajišťoval dopravu, nemůže být (jako jediná) považována za skutečnost, která by umožňovala učinit závěr, že místo plnění u dodání, které bylo druhé (a další) v pořadí, tj. dodání stěžovatelce, bylo v zahraničí, jak dovozuje žalovaný. Naopak z něj vyplývá, že pokud nejsou zjištěny zvláštní okolnosti, které by takovému závěru bránily, je zpravidla třeba zohlednit záměry jednotlivých článků řetězce, zejména pak kupujícího.

[58] Jak již bylo uvedeno, podle § 13 odst. 1 zákona o DPH *(d)odáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*. Daňové orgány sice správně vyšly z toho, že pokud jde o nakládání se zbožím jako vlastník, nejedná se o ekvivalent vlastnického práva a že tedy skutečně lze za určitých okolností i faktické nakládání se zbožím, bez toho, aby bylo převedeno vlastnické právo, považovat za dodání ve smyslu zákona o DPH, pominuly však tu skutečnost, že nebylo prokázáno, že na stěžovatelku právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník někdy někdo převodl. Ze spisu plyne, že ačkoli stěžovatelka měla fakticky v průběhu přepravy tyto pohonné hmoty ve své detenci a následně je plánovala nabýt do svého vlastnictví, v době od naložení PHM do cisteren až do jejich propuštění do režimu volného obchodu nemohla s nimi disponovat jinak než jako dopravce, neboť pouze k takovému jednání byla smluvně oprávněna. Správce daně ostatně nikdy ani netvrdil, že by stěžovatelce od některého z předchozích

pokračování

vlastníků PHM (ať již jde o původního vlastníka nebo o další subjekty v řetězci) oprávněně svědčilo také právo disponovat s PHM jako vlastník, tedy možnost tyto pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. Správce daně tuto skutečnost dovodil pouze z faktického naložení PHM na vozidla stěžovatelky. Taková konstrukce však odporuje smyslu uvedeného ustanovení. Soudní dvůr již v minulosti dovodil ve věci C-435/03 *British American Tobacco International, Newman Shipping & Agency Company*, že krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží. Nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník. Krádež tedy nemůže být považována za převod mezi poškozeným a pachatelem trestného činu. Ačkoli je situace v nyní projednávané věci poněkud odlišná, lze smysl uvedeného vztáhnout i na ni. Ani pouhé faktické stočení PHM do cisteren dopravce nemůže z dopravce učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem PHM. Detentor má sice věc ve své moci a fakticky ji ovládá, jako v nyní projednávané věci stěžovatelka, avšak nakládá s věcí jako s cizí, absentuje zde *animus possidendi* (k tomu viz V. Knapp a kol., *Občanské právo hmotné*, svazek I., Codex, Praha 1997, str. 220 an., též J. Fiala, M. Kindl a kol., *Občanské právo hmotné*, Aleš Čeněk, Plzeň 2007, str. 244). O tom, že stěžovatelka byla v jiném členském státě pouze dopravcem, ostatně svědčí i provedené dokazování. Z provedených důkazů plyne, že řidiči stěžovatelky byli povinni dodržovat pokyny stěžovatelčiných dodavatelů, a že tito dodavatelé stěžovatelce jiné oprávnění než oprávnění k přepravě zboží neudělili, když shodně za místo dodání zboží označili Českou republiku. Správce daně tyto skutečnosti nesprávně vyhodnotil jako „nadstandardní vztahy“, které udržovala stěžovatelka se svými dodavateli, ačkoli z této skutečnosti plyne pouze to, že stěžovatelka nebyla oprávněna s přepravovaným zbožím po dobu jeho přepravy v jiném členském státě nakládat jako vlastník.

[59] Správce daně navíc vycházel z toho, že místem dodání, které je spojeno s přepravou, musí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy. Správce daně vůbec nehodnotil, jestli nebyla spojena s přepravou předchozí dodání uskutečněná před touto transakcí, vůbec nezjišťoval celý řetězec subjektů zapojených do jednotlivých transakcí, nezjišťoval prvního pořizovatele, který předložil své identifikační číslo k DPH a který projevil záměr přepravit zboží na území jiného členského státu apod. V případě, kdy je zboží předmětem více 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, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu (nikoli v podstatě jen s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, na kterého bylo převedeno na území jiného členského státu (Rakousko, Německo) právo nakládat se zbožím jako vlastník (zde je vhodné poznamenat, že tato skutečnost nebyla zjišťována, neboť s ohledem na nesprávné posouzení převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník správcem daně považoval ji tento za irrelevantní). V této souvislosti je třeba zdůraznit, že dodání zboží v jiném členském státě může být totiž uskutečněno také předáním zboží

prodávajícím dopravci k přepravě ve prospěch prvního kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přitom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel). Z napadeného rozhodnutí nicméně neplyne, který ze subjektů v řetězci byl prvním pořizovatelem. Ze spisu a z doposud provedeného dokazování je ale evidentní, že prvním pořizovatelem nebyla stěžovatelka, která neměla žádný smluvní vztah se zahraniční rafinerií, a ta na ni proto nemohla ani oprávněně převést právo nakládat se zbožím jako vlastník.

[60] Výše uvedené závěry ostatně potvrzuje také znění článku 138 bod 1 směrnice o DPH: „*Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.*“, ale také § 7 odst. 2 zákona o DPH: „*Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží nebo zmocněnou třetí osobou.* Jinými slovy řečeno, přeprava zboží může být zajištěna prodávajícím, pořizovatelem (kupujícím) anebo i třetí osobou na jejich účet (v jejich prospěch). Článek 138 bod 1 směrnice o DPH ani § 7 odst. 2 zákona o DPH přitom nestanoví, že „zmocněná třetí osoba“ musí být nutně zmocněna právě prodávajícím nebo pořizovatelem (ostatně v rámci poskytování přepravních služeb je poměrně běžné, že dopravce k provedení objednané přepravy (např. při nedostatku vlastních kapacit) zadá provedení objednané přepravy dalšímu dopravci jako subdodávku. V projednávané věci proto samotná skutečnost, že přepravu zboží (PHM) zajišťovala stěžovatelka, nemusí znamenat, že zboží nutně muselo být dodáno přímo jí jako prvnímu pořizovateli. Nelze vyloučit, a je pravděpodobné, že, jak stěžovatelka tvrdí, byla přeprava zajišťována ve prospěch (na účet) jejího dodavatele, který jí teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Tak se skutečně mohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má zásadní význam pro rozhodnutí této věci a nepochybně může být prokázáno (nebo vyvráceno) právě stěžovatelkou navrhovanými důkazy (zejména mezinárodními nákladními listy CMR, doklady o dopravě vybraných výrobků, dodacími listy, informacemi ze systému VIES, dalšími výsledky svědků, ať již zahraničních nebo tuzemských článků obchodních řetězců atd.). Správce daně vytvořením předdeslané neudržitelné konstrukce však na zjišťování všech okolností případu rezignoval. Je sice pravdou, že stěžovatelku vyzval k prokázání skutečnosti, že zboží pořídila v tuzemsku, nicméně odmítl veškeré jí navrhované důkazy jako irelevantní provést. (Pouze nad rámec soud uvádí, že na CD předložených žalovaným se nachází kopie CMR listů zelené, nikoli modré barvy.)

[61] Pokud jde o námitky stěžovatelky týkající se vztahu spotřební daně a DPH, v tomto směru je zapotřebí uvést, že přepravu nemusí být vždy nutné považovat za ukončenou v okamžiku, kdy zboží dorazí do daňového skladu a dojde k uvedení převáženého zboží v České republice do volného oběhu. Z hlediska ukončení přepravy je totiž pro účely daně z přidané hodnoty podstatná jiná skutečnost, a to že došlo k ukončení přepravy dodáním zboží, tj. převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pro účely

pokračování

zákona o DPH nelze bez dalšího rozdělovat jednu intrakomunitární přepravu zahájenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku na dílčí přepravy ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně. Tento okamžik pochopitelně může (a mnohdy tomu tak také bude) s okamžikem dodání zboží splývat. Nemusí tomu tak ovšem být vždy, neboť pro účely spotřební daně (na rozdíl od DPH) je nerozhodné, kdo je vlastníkem zboží. Poukázat lze na rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 7. 2005, ve věci *British American Tobacco Interbational Ltd a další*, C-435/03, který uvedl následující: „Žádné ustanovení směrnice totiž neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně. Uskutečněním zdanitelného plnění pro účely DPH, jímž jsou splněny nezbytné právní podmínky pro vznik daňové povinnosti, je dodání nebo dovoz zboží, nikoli vyměření spotřebních daní z tohoto zboží“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43). Námitka ohledně sepětí těchto dvou daňových režimů tak není důvodná.

[62] Pokud jde o námitky stěžovatelky směřující k její údajné účasti na daňovém podvodu, ty nemohou být předmětem soudního přezkumu, neboť z rozhodnutí daňových orgánů je zřejmé, že stěžovatelce nebyl uznán nárok na odpočet a byla jí doměřena daňová povinnost z úplně jiných důvodů. I když ze spisu plyne, že se správce daně zabýval i touto variantou, pro niž by nebylo možné uznat nárok na daňový odpočet, pokud by vskutku nastala, nevyvodil z ní žádné závěry, a Nejvyššímu správnímu soudu v této fázi řízení proto nepřísluší posuzovat, je-li ve spisu skutkový stav ohledně této skutečnosti zjištěn dostatečně, anebo jestli bude třeba doplnit dokazování, bude-li v řízení pokračováno i v tomto směru. Nejvyšší správní soud totiž nemůže při svém rozhodování nahrazovat činnost správních orgánů. Je tedy na žalovaném, aby provedl další šetření, opatřil relevantní důkazy a vyvodil odpovídající závěry. Ve svém posouzení je povinen se řídit právním názorem Nejvyššího správního soudu, že na předmětnou transakci mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli nelze pohlížet izolovaně a uměle odhlížet od reálných podmínek uskutečňování řetězových transakcí.

[63] Pouze na okraj Nejvyšší správní soud uvádí, že si je vědom stěžovatelkou zmiňovaného rozsudku ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 – 53, a souhlasí s ní, že se jedná o věc skutkově odlišnou, tudíž závěry tam uvedené nelze aplikovat na nyní projednávaný případ. V uvedeném rozsudku byly řešeny zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou DPH a Nejvyšší správní soud zdůraznil, že v případě vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není na místě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně. Nejvyšší správní soud navíc dospěl k závěru, že stěžovatelka LEDOPA GROUP s. r. o. v řízení před správcem daně vůbec nenamítala, že přepravu zajišťovala ve prospěch jiného subjektu a že k dodání zboží došlo teprve poté, co tento subjekt získal právo nakládat se zbožím jako vlastník. Proti závěru žalovaného, že transakce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli naplňuje všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, stěžovatelka, na rozdíl od nyní projednávané věci, nepředložila žádnou jinou verzi skutkového děje.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[64] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.), neboť ze shora uvedeného je zřejmé, že již správce daně pochybil, když nedostatečně zjistil skutkový stav a věc nesprávně právně posoudil. Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[65] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatelka žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno považovat ji za úspěšného účastníka. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[66] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena společností Censitio s. r. o., oprávněnou poskytovat daňové poradenství, se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4 a v řízení před Nejvyšším správním soudem JUDr. Jitkou Třeštíkovou, advokátkou se sídlem Velké náměstí 45, Strakonice.

[67] Důvodně vynaložené náklady sestávají ze zaplacených soudních poplatků, z odměny za zastupování a z náhrad výdajů zástupce stěžovatele.

[68] Náklady za zaplacené soudní poplatky tvoří částku ve výši 8000 Kč [1 x 3000 Kč za žalobu podle položky č. 18 bod 2 písm. a) sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů a 1 x 5000 Kč za kasační stížnost podle položky č. 19 stejného zákona].

[69] Odměna za zastupování v řízení před krajským soudem byla určena podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „advokátní tarif“), ve vztahu k deseti úkonům právní služby [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, sepsání správní žaloby, dvě repliky a čtyři doplnění žaloby dle § 11 odst. 1 písm. d) a za účast na jednání před soudem v délce 3 hodiny a 35 minut dle § 11 odst. 1 písm. g)]. Nejvyšší správní soud tedy neuznal za účelně vynaložené náklady všechna doplnění žaloby. Akceptoval, že v zákonné lhůtě pro její podání byla jednou doplněna, což připustil proto, že se jedná o věc velmi složitou a první doplněk byl rozsáhlým argumentačním doplněním žaloby, která sama byla náležitě zpracována. Po uplynutí lhůty k podání žaloby lze akceptovat pouze doplnění, která byla vyvolána skutečnostmi až následně nastalými a podstatnými pro rozhodnutí soudu. Takové skutečnosti jsou obsaženy ve druhém, čtvrtém a pátém doplnění. Naopak ve třetím doplnění je upozorněno na novou judikaturu, která ovšem časově předchází druhému doplnění žaloby, a v šestém doplnění je upozorněno na skutečnost, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu rozebírané v druhém doplnění bylo zveřejněno ve Sbírce NSS. Tato dvě doplnění žaloby nedosahují povahy plnohodnotného samostatného úkonu právní služby. Dvě repliky byly uznány jako úkon proto, že žalovaný v řízení před krajským

pokračování

soudem podal dvě vyjádření. Za úkony dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu náleží odměna ve výši 3100 Kč za úkon, celkem tedy 31 000 Kč. K odměně za zastupování je nutno připočíst též náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatele (režijní paušál), která činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených úkonů, celkem 3000 Kč. Protože zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 7140 Kč, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona o DPH. Náklady za úkony v řízení před krajským soudem tak činí 41 140 Kč.

[70] Odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu za pět úkonů právní služby [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, sepsání kasační stížnosti, repliky a dvě doplnění dle § 11 odst. 1 písm. d)]. Za jeden úkon dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu náleží odměna ve výši 3100 Kč, celkem tedy 15 500 Kč. K odměně za zastupování je nutno připočíst též náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatelky (režijní paušál), která činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon právní služby, celkem 1500 Kč. Protože zástupkyně stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se její odměna o částku 3570 Kč, kterou je povinna odvést z odměny za zastupování podle zákona o DPH. Náklady za úkony v řízení před kasačním soudem tak činí 20 570 Kč.

[71] Procesně neúspěšnému žalovanému tak Nejvyšší správní soud uložil povinnost zaplatit úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení částku ve výši 69 710 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 22. prosince 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu