



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Martiny Vernerové a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **JP servis-OIL s. r. o.**, IČO: 28691687,
sídlem Podkrušnohorská 432, 436 01 Litvínov – Chudeřín,
zastoupena JUDr. Petrem Vališem, advokátem,
sídlem Balbínova 1093/27, 120 00 Praha 2,

proti

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 2. 2017, č. j. 521/17/5300-22442-707666, č. j. 532/17/5300-22442-707666, č. j. 503/17/5300-22442-707666 a č. j. 550/17/5300-22442-707666,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2017, č. j. 521/17/5300-22442-707666, vedená pod sp. zn. 15 Af 45/2017, žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2017, č. j. 532/17/5300-22442-707666, vedená pod sp. zn. 15 Af 46/2017, žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2017, č. j. 503/17/5300-22442-707666, vedená pod sp. zn. 15 Af 47/2017, a žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2017, č. j. 550/17/5300-22442-707666, vedená pod sp. zn. 15 Af 48/2017, **se spojují** ke společnému projednání pod sp. zn. 15 Af 45/2017.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 2. 2017, č. j. 521/17/5300-22442-707666, č. j. 532/17/5300-22442-707666, č. j. 503/17/5300-22442-707666, č. j. 550/17/5300-22442-707666, **se pro vadu řízení zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 40 798 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce, vedenou pod sp. zn. 15 Af 45/2017, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2017, č. j. 521/17/5300-22442-707666, jímž žalovaný v řízení o odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2154999/15/2508-50523-501079. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2013 ve výši 16 207 439 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí předsal penále 3 241 487 Kč. Změna provedená zmíněným rozhodnutím žalovaného spočívala ve snížení doměřené daně na částku 16 207 434 Kč a snížení předsaného penále na částku 3 241 486 Kč.
2. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce, vedenou pod sp. zn. 15 Af 46/2017, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2017, č. j. 532/17/5300-22442-707666, jímž žalovaný v řízení o odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2154927/15/2508-50523-501079. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle § 143 a § 147 daňového řádu a podle zákona o DPH doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 9 432 311 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí předsal penále 1 886 462 Kč. Změna provedená zmíněným rozhodnutím žalovaného spočívala ve zvýšení doměřené daně na částku 9 432 317 Kč a zvýšení předsaného penále na částku 1 886 463 Kč.
3. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce, vedenou pod sp. zn. 15 Af 47/2017, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2017, č. j. 503/17/5300-22442-707666, jímž žalovaný v řízení o odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2155011/15/2508-50523-501079. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle § 143 a § 147 daňového řádu a podle zákona o DPH doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 6 871 206 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí předsal penále 1 374 241 Kč. Změna provedená zmíněným rozhodnutím žalovaného spočívala ve zvýšení doměřené daně na částku 6 871 207 Kč.
4. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce, vedenou pod sp. zn. 15 Af 48/2017, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2017, č. j. 550/17/5300-22442-707666, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 27. 10. 2015. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně podle § 143 a § 147 daňového řádu a podle zákona o DPH doměřil žalobkyni DPH a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí předsal penále, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 2154122/15/2508-50523-501079 DPH za leden 2012 ve výši 9 896 292 Kč a penále 1 979 258 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154297/15/2508-50523-501079 DPH za únor 2012 ve výši 10 485 814 Kč a penále 2 097 162 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154353/15/2508-50523-501079 DPH za březen 2012 ve výši 4 022 054 Kč a penále 804 410 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154427/15/2508-50523-501079 DPH za duben 2012 ve výši 6 729 811 Kč a penále 1 345 962 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154458/15/2508-50523-501079 DPH za květen 2012 ve výši 6 377 658 Kč a penále 1 275 531 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154485/15/2508-50523-501079 DPH za červen 2012 ve výši 6 722 888 Kč a penále 1 344 577 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154533/15/2508-50523-501079 DPH za červenec 2012 ve výši 7 786 371 Kč a penále 1 557 274 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154548/15/2508-50523-501079 DPH za srpen 2012 ve výši 12 884 080 Kč a penále 2 576 816 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154567/15/2508-50523-501079 DPH za září 2012 ve výši 13 367 736 Kč a penále 2 673 547 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154608/15/2508-50523-501079 DPH za říjen 2012 ve výši 22 214 558 Kč a penále 4 442 911 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154698/15/2508-50523-501079 DPH za listopad 2012 ve výši 22 571 309 Kč a penále 4 514 261 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154745/15/2508-50523-501079 DPH za prosinec 2012 ve výši 14 578 102 Kč a penále 2 915 620 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154803/15/2508-50523-501079 DPH za leden 2013 ve výši 28 156 237 Kč a penále 5 631 247 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154845/15/2508-50523-501079 DPH za únor 2013 ve výši 33 169 995 Kč a penále 6 633 999 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154890/15/2508-50523-501079 DPH za březen 2013 ve výši 19 545 521 Kč a penále 3 909 104 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154909/15/2508-50523-501079 DPH za duben 2013 ve výši 4 389 571 Kč a penále 877 914 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154943/15/2508-50523-501079 DPH za červen 2013 ve výši 3 014 310 Kč a penále 602 862 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2154959/15/2508-50523-501079 DPH za červenec 2013 ve výši 12 937 641 Kč a penále 2 587 528 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 2154122/15/2508-50523-501079 DPH za srpen 2013 ve výši 7 190 146 Kč a penále 1 438 029 Kč.

5. Žalobkyně se současně ve všech žalobách domáhala toho, aby soud zrušil rovněž všechny shora uvedené dodatečné platební výměry a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.
6. Vzhledem k tomu, že všechny žaloby obsahují shodnou právní argumentaci a směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, soud v souladu s § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) výrokem I. tohoto rozsudku všechny žaloby spojil ke společnému projednání.

Argumentace žalobkyně

7. Žalobkyně ve svých podáních obsáhle citovala rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 155/2016, 5 Afs 77/2015, 4 Afs 22/2015 a 10 Afs 41/2014, rozsudek Krajského soudu v Praze sp. zn. 45 Af 13/2013 a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Af 4/2017 a poukazovala na to, že její věc se v podstatných okolnostech shoduje s případy, které byly řešeny v předmětných judikátech. Namítala, že se daňové orgány Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neřídily relevantní judikaturou, ani nevysvětlily, proč se od ní odchýlily; žalovaný se podle žalobkyně nevypořádal ani s odvolacími námitkami. Popsala proces dodávek pohonných hmot a zdůraznila, že se nejednalo o jednu dopravu, nýbrž o dvě, z nichž první byla ukončena na celnici propuštěním zboží do volného oběhu a teprve následně započala druhá doprava tuzemskému příjemci. Žalobkyně konstatovala, že po uvolnění zboží do volného oběhu bylo zboží předáno jejímu dodavateli. Na základě dodacích listů a faktury od dodavatele žalobkyně fakturovala zboží včetně nákladů dopravy zákazníkovi. Dopravní společnost účtovala náklady dopravy dodavateli, který je zaplatil. V souladu s tímto postupem žalobkyně na jedné straně zaplatila DPH z prodaných pohonných hmot a na druhé straně nárokovala odpovídající odpočet této daně, který však správce daně neuznal.

8. Podle žalobkyně byla napadená rozhodnutí založena na zcela nesprávném a nepodloženém závěru, že nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami už jejich naložením. Podotkla, že žalovaný ignoroval objektivní fakta, podle kterých zpravidla vystupovala ve dvojím postavení – jako dopravce po dobu dopravy a jako kupující po uvolnění zboží do volného daňového oběhu. Upozornila na to, že kritérium organizace přepravy nemůže být jediným či rozhodujícím kritériem při určování místa plnění. Podle žalobkyně daňové orgány dostatečně neposoudily, zda vůbec, případně kdy a na základě čeho na ni bylo převedeno od vlastníka nebo od jiné oprávněné osoby vlastnické právo nebo jiné právo, které by jí umožnilo nakládat se zbožím jako vlastník. Dodala, že závěry žalovaného, že měla od počátku úmysl pohonné hmoty pořídit a přepravit pro sebe, nikoli pro jiného, že jen ona mohla rozhodovat o osudu zboží a že měla právo nakládat se zbožím jako vlastník od stočení do cisteren, nemají oporu ve správním spisu a nebyl označen žádný konkrétní dokument, který by žalobkyni opravňoval nakládat s pohonnými hmotami jako jejich vlastník již od jejich naložení v rafinerii. Podle žalobkyně daňové orgány v rozporu s judikaturou ignorovaly záměry a vůli kupujících i další podklady související s dodáním pohonných hmot a dispozicí s nimi. Žalobkyně zdůraznila, že daňové orgány nesprávně dovodily přechod důkazního břemene na žalobkyni, nevycházely z důkazních prostředků, které předložila, neumožnily jí prokázat tvrzené skutečnosti a dostatečně nezjistily skutkový stav. Dále poznamenala, že rozsáhlá část spisu byla přerazena do veřejné části až v rámci odvolacího řízení, a proto měl žalovaný dodatečné platební výměry zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení.

Argumentace žalovaného

9. Žalovaný trval na tom, že svůj právní názor vycházející ze zjištěného skutkového a právního stavu dostatečně odůvodnil, přičemž respektoval relevantní judikaturu. Poukázal na pochybnosti správce daně konkrétně vyjádřené v příslušných výzvách, které vedly k přenosu důkazního břemene na žalobkyni. Žalovaný odmítl názor žalobkyně o dvou přepravách a konstatoval, že přestávka pro propuštění pohonných hmot do volného oběhu je pro přepravu z hlediska DPH nepodstatná a nedělí přepravu na dvě. Podle žalovaného nejsou žalobkyní citované judikáty skutkově a právně shodné s jejím případem. Žalovaný připomněl, že provedená mezinárodní dožádání byla původně zařazena ve vyhledávací části spisu, nicméně žalovaný je přeřadil do veřejné části, žalobkyni o tom informoval a tyto materiály jí poskytl. Žalovaný dále poukázal na relevantní judikaturu a podotkl, že první otázkou, kterou se správce daně musí při posuzování řetězových obchodů spojených s jedinou přepravou zboží z jiného členského státu bezpodmínečně zabývat, je otázka, kdo je organizátorem přepravy; pokud je tato osoba článkem nacházejícím se uprostřed řetězce, je třeba následně provést posouzení všech zvláštních okolností. Žalovaný zdůraznil, že Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyní předložené mezinárodní nákladní listy CMR nebyly způsobilé prokázat, že vystupovala pouze jako dopravce zmocněný svým dodavatelem. Podle žalovaného byla naopak organizátorem přepravy, mohla ovlivnit osud zboží, měla k dispozici nezprostředkované informace o jeho skutečném pohybu a naplnění podmínek intrakomunitárního plnění. Žalovaný upozornil na to, že správce daně není povinen prokazovat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí žalobkyně, která naopak měla povinnost prokázat, že se jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Posouzení věci soudem

10. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně ani žalovaný nesdělili soudu do dvou týdnů od doručení příslušné výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byli v příslušných výzvách výslovně poučeni, že nevyjádřili se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
11. Napadená rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
12. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním bodům.
13. Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný nevypořádal s relevantní judikaturou a nereagoval na všechny odvolací námitky. Soud prostudoval odůvodnění napadených rozhodnutí a namítanou nepřezkoumatelnost neshledal. Odvolací námitkou žalobkyně upozorňující na judikaturu, která se podle ní na daný případ vztahuje, se žalovaný zabýval v odstavcích 48, resp. 49 napadených rozhodnutí, kde poukázal na odlišnost případu žalobkyně od namítaných judikátů. Soud dále připomíná, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu nelze po odvolacím orgánu požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100). Těmto povinnostem žalovaný dostál, neboť řádně popsal svá skutková zjištění i právní závěry, které na jejich základě učinil. Žalobkyně podle názoru soudu spíše než s rozsahem odůvodnění napadených rozhodnutí nesouhlasí s procesním postupem daňových orgánů a jejich právním názorem, což však není otázkou přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, ale jejich zákonnosti či procesní bezvadnosti, která bude posouzena v další části tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

14. Poté se soud zaměřil na námitku, že rozsáhlá část spisu byla přerážena do veřejné části až v rámci odvolacího řízení, a proto měl žalovaný dodatečné platební výměry zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. Soud připomíná, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, platí, že „[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Zrušení dodatečných platebních výměrů by tedy bránilo tomu, aby správce daně mohl o daňové povinnosti žalobkyně znovu rozhodnout, tudíž žalobkyní navržený procesní postup nebyl namístě. Žalovaný postupoval zcela správně a plně v souladu s § 115 daňového řádu, pokud po přerážení listin z vyhledávací části spisu do veřejné části žalobkyni o tomto vyrozuměl, s příslušnými listinami ji seznámil a poskytl jí možnost na ně reagovat. Soud proto tuto námitku shledal nedůvodnou.
15. Žalobkyně dále namítala nedostatečné zjištění skutkového stavu a pochybení týkající se přenosu důkazního břemene. V této souvislosti pokládá soud za vhodné nejprve upozornit na základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
16. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

17. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
18. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“*
19. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.
20. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že *„... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

21. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, zda se místo dodání pohonných hmot nacházelo v tuzemsku, jak tvrdila žalobkyně, nebo v jiném členském státě Evropské unie. Své pochybnosti správce daně odůvodnil tím, že pohonné hmoty byly prodávány v dodavatelsko-odběratelském řetězci, nakládka probíhala na území jiného členského státu, přepravu zajišťovala žalobkyně na své náklady prostřednictvím smluvních přepraveců, kteří jí přepravu fakturovali k tíži, přičemž dodávky pohonných hmot vykazovaly pouze jeden pohyb zboží z jiného členského státu do tuzemska. Tyto pochybnosti sdělil správce daně žalobkyni opakovaně ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 4. 3. 2015 a 27. 3. 2015, v seznámeních s výsledky kontrolních zjištění ze dne 15. 7. 2015 a ve zprávě o daňové kontrole ze dne 27. 10. 2015.
22. Pro vyhodnocení, zda jsou takto formulované pochybnosti dostatečné k tomu, aby došlo k přechodu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni, je podle názoru soudu třeba připomenout relevantní právní úpravu a aktuální judikaturu týkající se místa dodání.
23. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona platí, že *„[p]látcem je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“* Zdanitelným plněním je podle § 2 odst. 2 zákona o DPH plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozeno. Podle § 2 odst. 1 písm. a) téhož zákona je předmětem daně, kromě jiného, dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Pojem dodání zboží uvedený zákon definuje v § 13 odst. 1, podle něž se jím rozumí *„převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“*. Úprava místa plnění při dodání zboží je obsažena v § 7 zákona o DPH. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení platí, že *„[m]ístem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.“* Z § 7 odst. 2 věty první zákona o DPH pak plyne, že *„[m]ístem 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.“*
24. Podle § 16 odst. 1 zákona o DPH platí, že *„[p]ořízením 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 tohoto jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu 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.“* Z odstavce 5 písm. a) téhož ustanovení pak plyne, že *„[z]a pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty se považuje přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a toto zboží bylo plátcem v rámci uskutečňování ekonomických činností v tomto jiném členském státě vyrobeno, nakoupeno, pořízeno z dalšího členského státu nebo dovezeno z třetí země.“*
25. Citovaná ustanovení zákona o DPH vycházejí z úpravy obsažené ve směrnici Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, (dále jen „směrnice o Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

DPH“), respektive z úpravy obsažené v někdejší šesté směrnici Rady č. 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, (dále jen „šestá směrnice“), kterou směrnice o DPH později nahradila. Při výkladu příslušných ustanovení zákona o DPH tak je potřeba přihlížet rovněž k relevantní judikatuře Soudního dvora Evropské unie.

26. Stěžejní otázkou tohoto případu je místo plnění při nákupu pohonných hmot. Daňové orgány mají za to, že místo plnění bylo v jiném členském státě Evropské unie, neboť přepravu hradila a organizovala žalobkyně. Dodání zboží žalobkyni bylo kvalifikováno jako dodání s přepravou. Místem plnění ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o DPH je podle daňových orgánů místo, kde se zboží nacházelo v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začaly, neboť zboží bylo přepraveno osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží. Žalobkyně s těmito tezemi nesouhlasila a považovala za místo plnění tuzemsko. Věc je složitá tím, že pohonné hmoty byly pořízeny v jiném členském státě Evropské unie, byly dodány mezi několika subjekty, avšak v rámci jediné přepravy z rafinerie v jiném členském státě přímo čerpacím stanicím v tuzemsku. Mezi prvním tuzemským odběratelem a společnostmi, které dodávaly pohonné hmoty žalobkyni, bylo v řadě několik subjektů, které si mezi sebou pohonné hmoty „přefakturovávaly“.
27. Na tomto místě soud poznamenává, že okamžik propuštění pohonných hmot do volného daňového oběhu v České republice automaticky nedělí přepravu na dvě, jak se mylně domnívá žalobkyně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, „... pro účely 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.“ S tímto názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že v projednávané věci nebyly pohonné hmoty v okamžiku jejich propuštění do volného daňového oběhu v České republice nijak kontrolovány, předávány či přejímány ze strany žalobkyně, jejich dodavatelů či odběratelů a přeprava pokračovala v téže cisterně s týmhž řidičem, tudíž je daný okamžik z hlediska DPH zcela bezpředmětný.
28. V dalším odůvodnění zdejší soud vychází především z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 41/2018-56, v němž je přehledně shrnuta aktuální judikatura Soudního dvora Evropské unie týkající se místa dodání zboží.
29. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 4. 2006, *EMAG Handel Eder* (C-245/04), stávající systém DPH umožňuje převést daňový příjem na členský stát, ve kterém dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží. „[V] případě, 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 Společenství, může být toto odeslání nebo přeprava přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně [...] Tento výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy“ (viz bod 45); „jeden pohyb zboží uvnitř Společenství může být přičten pouze jednomu ze dvou po sobě následujících dodání“ (viz bod 47; srov. též rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 7. 2017, *Toridas*, C-386/16). Z citovaného rozsudku ve věci *EMAG Handel Eder* tedy vyplývá, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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. Uskutečnou přepravu zboží je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují 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.

30. Na uvedené závěry Soudní dvůr Evropské unie navázal rozsudkem ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09). Z tohoto rozsudku plyne, že pokud je přeprava uskutečněna osobou, která byla jakožto první pořizovatel a druhý dodavatel účastna obou dodání, nebo je uskutečněna jejím jménem, „závisí odpověď na otázku, jakému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, na celkové posouzení všech zvláštních okolností umožňujících určit, jaké dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř Společenství. Jestliže 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“ (srov. bod 34). Podle citovaného rozsudku by mohla „okolnost, že tuto přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, hrát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedená přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání. V případech, kdy je přeprava uskutečňována osobou, která se účastní obou plnění, nebo jménem této osoby, tak jako je tomu ve věci v původním řízení, však není tato okolnost relevantní. Proto okolnost, že se ve věci v původním řízení druhý pořizovatel účastnil přepravy, není skutečností, která by umožnila učinit závěr, že tato přeprava musí být přičtena druhému dodání“ (srov. body 40 a 41).
31. Vyústěním věci *Euro Tyre Holding* byl závěr, že pokud je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani a zároveň předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Evropské unie, musí být plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, „určeno 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“ (srov. body 44 a 45 rozsudku *Euro Tyre Holding*). V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník (v tomto smyslu viz rozsudek *Toridas*, body 35 a 36, jakož i tam citovaná judikatura). Jestliže se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil předtím, než bylo zboží přepraveno uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (srov. rozsudek *Toridas*, bod 36). „Konečně je nutno dodat, že pro účely určení, zda lze dodání kvalifikovat jako dodání uvnitř Společenství, je třeba vzít v potaz záměry kupujícího v okamžiku pořízení dotčeného zboží, jsou-li podpořeny objektivními skutečnostmi“ (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2018, *Kreuzmayr*, C-628/16, bod 34, shodně *Euro Tyre Holding*, bod 34).
32. Z uvedených premis vycházel též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, podle kterého platí, že pokud je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými jednajícími osobami povinnými k DPH a zároveň předmětem pouze jediné přepravy uvnitř EU, musí být plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena (tedy prvnímu či dalšímu dodání), určeno „s ohledem na celkové posouzení všech okolností posuzovaného případu (nikoliv jen například s ohledem na tzv. kritérium organizace Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství“. Prvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která přepravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Není vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s přepravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující – pořizovatel. Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být nutně vždy jen místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek, neboť v případech, kdy jedna přeprava zahrnuje vícero dodání, je zboží fyzicky naloženo a vyloženo jen na počátku a konci této přepravy.

33. Nejnověji se k dané problematice Soudní dvůr Evropské unie vyjádřil v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, *AREX CZ* (C-414/17), ve kterém odmítl argumentaci, že by pohonné hmoty nabývané osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení jsou předmětem DPH, měly mít z pohledu směrnice o DPH odlišný režim, než má jiné jí pořizované zboží. Pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží, není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani 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, vyvěrající z určení toho, které plnění je předmětem DPH podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i. směrnice o DPH.
34. V návaznosti na tyto závěry Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, publ. pod č. 3901/2019 Sb. NSS, dovedl, že právo nakládat se zbožím jako vlastník sice nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva, „[m]usí se nicméně jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Některé hraniční případy upravuje přímo směrnice o DPH, například nepřihlížení k výhradě vlastnictví, neboť v takovém případě se v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. b) považuje za dodání zboží již skutečné předání zboží. Převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto hraje důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu směrnice o DPH“ (srov. bod 110 citovaného rozsudku). Jinak řečeno, „pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo“ (srov. bod 114 citovaného rozsudku). Nejvyšší správní soud proto odmítl jako nedostatečnou úvahu daňových orgánů, že „k dodání zboží, tedy k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli došlo v rakouské rafinérii v okamžiku, kdy jí bylo umožněno naložit naftu do jejích vozidel.“ Podle Nejvyššího správního soudu nestačí určit, kdy daňový subjekt fyzicky začal se zbožím nakládat nebo kdy přešlo nebezpečí škody na věci. Je nezbytné zkoumat, kdy na daňový subjekt bylo převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu ale umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník (srov. body 116 až 119 citovaného rozsudku). Nejvyšší správní soud proto žalovanému vytkl, že se nezabýval ustanoveními soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva.
35. Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67, upozornil na skutečnost, že ve své předchozí judikatuře „popřel finančními orgány naznačenou Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

konstrukci, že již pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce, tedy zajištěním přepravy, dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, tedy ke skutečnosti relevantní pro posouzení místa dodání podle zákona o dani z přidané hodnoty, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník pohonných hmot. Finanční orgány tak kromě otázky organizace přepravy zboží musí patřičně zhodnotit, kdy a který ze subjektů zúčastněných na sporné transakci (řetězovém obchodu) nabyl jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho a kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH.“

36. S tímto právním názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud ztotožňuje a dodává, že v projednávané věci z relevantních okolností případu i provedeního dokazování spolehlivě nevyplyvá, že by žalobkyni v době přepravy pohonných hmot oprávněně svědčilo od některého z předchozích vlastníků (ať již jde o původního vlastníka nebo o další dodavatelské subjekty v řetězci) nabyté právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastník, tedy možnost tyto pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. Daňové orgány tuto skutečnost dovodily pouze ze skutečnosti, že žalobkyně objednávala přepravu pohonných hmot z jiných členských států Evropské unie, zvolila místo určení v České republice a následně uhradila náklady přepravy. Podle již zmíněných rozsudků Nejvyššího správního soudu však platí, že pouhé zajištění dopravy zboží nemůže z dopravce učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem pohonných hmot. Ten má sice věc ve své moci a fakticky ji ovládá, 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 a násl., též J. Fiala, M. Kindl a kol., *Občanské právo hmotné*, Aleš Čeněk, Plzeň 2007, str. 244).
37. Vycházejí z těchto judikатурních závěrů zdejší soud konstatuje, že kritérium organizace přepravy nemůže být jediným kritériem pro určení místa dodání, nicméně toto kritérium lze považovat za dostatečný důvod k prokázání pochybností správce daně o tom, zda se místo dodání pohonných hmot nacházelo v tuzemsku, jak tvrdila žalobkyně, nebo v jiném členském státě Evropské unie. Správcem daně sdělené pochybnosti, které žalovaný aproboval, tak podle názoru soudu postačují k přechodu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni. Soud nicméně zdůrazňuje, že po přechodu důkazního břemene musí daňové orgány umožnit daňovému subjektu, aby svá tvrzení a z nich plynoucí relevantní skutečnosti prokázal. Této povinnosti však v projednávané věci správce daně ani žalovaný nedostáli.
38. Daňové orgány totiž řádně neprovedly žalobkyní navržené důkazy, nijak podrobněji nezkoumaly obsah jednotlivých předložených mezinárodních nákladních listů CMR z hlediska toho, jaké subjekty v nich byly uvedeny v jakých konkrétních rolích, a dovozovaly z nich toliko závěry vztahující se ke kritériu organizace přepravy, byť žalovaný zároveň bez bližšího zdůvodnění tvrdil, že posoudil všechny okolnosti daného případu. Daňové orgány tedy náležitě nevyhodnotily žalobkyní předložené mezinárodní nákladní listy CMR, dostatečně se nezabývaly ani rámcovými smlouvami uzavřenými s jejími dodavateli a nijak se nevyjádřily ani ke zjištěním plynoucím z mezinárodních dožadání. Soud proto nesouhlasí se závěrem žalovaného, že „celkově posoudil všechny okolnosti případu“ ve smyslu rozsudků Soudního dvora Evropské unie *EMAG Handel Eder* a *Euro Tyre Holding*.
39. Další pochybení daňových orgánů spatřuje soud v tom, že veškeré dokazování zaměřily výhradně na organizaci přepravy pohonných hmot, aniž by se z jakýchkoli jiných hledisek

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zabývaly tím, kdy žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník, např. na základě soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického (případně jiného obdobného) práva. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67, daňové orgány se měly zabývat tím, kdy a který ze subjektů zúčastněných na sporné transakci (řetězovém obchodu) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho a kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH, a mohly rovněž prověřit, zda byla dodavatelům žalobkyně stanovena daňová povinnost svědčící o tom, že místo plnění u předmětných dodání zboží bylo v tuzemsku.

40. Lze tedy uzavřít, že daňové orgány v projednávané věci neumožnily žalobkyni unést její důkazní břemeno, řádně se nevypořádaly s důkazními prostředky předloženými žalobkyní a zároveň dostatečně nezjistily skutkový stav, pokud jde o místo dodání pohonných hmot. V těchto pochybeních daňových orgánů spatřuje soud vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadených rozhodnutí, nemá dostatečnou oporu ve správním spisu a vyžaduje zásadní doplnění.
41. S ohledem na výše uvedené shledal soud žalobu důvodnou a napadená rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pro vadu řízení zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.
42. Návrhu žalobkyně, aby soud zrušil také všechny dodatečné platební výměry ze dne 27. 10. 2015, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, platí, že *„[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“* Zrušení dodatečných platebních výměrů by tedy bránilo tomu, aby žalovaný, resp. správce daně, mohli o daňové povinnosti žalobkyně znovu rozhodnout, a proto bude třeba popsané pochybení napravit v odvolacím řízení.
43. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první a odst. 7 s. ř. s. uložil žalovanému povinnost zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení ve výši 40 798 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žaloby ve výši 12 000 Kč (napadena celkem čtyři rozhodnutí), z částky 21 700 Kč za sedm úkonů právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) [4x převzetí a příprava zastoupení (u každé žaloby zvlášť) – § 11 odst. 1 písm. a) AT; 1x podání žaloby (všechny žaloby obsahují shodnou argumentaci, proto podle § 60 odst. 7 s. ř. s. přiznán jen jeden úkon za všechny žaloby) – § 11 odst. 1 písm. d) AT; 1x podání repliky (všechny repliky obsahují shodnou argumentaci, proto podle § 60 odst. 7 s. ř. s. přiznán jen jeden úkon za všechny repliky) – § 11 odst. 1 písm. d) AT; 1x další porada s klientem před podáním repliky (všechny repliky obsahují shodnou argumentaci, proto podle § 60 odst. 7 s. ř. s. přiznán jen jeden úkon za všechny tyto další porady s klientem) – § 11 odst. 1 písm. c) AT], z částky 2 100 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [sedm režijních paušálů po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT] a z částky 4 998 Kč představující 21% DPH, kterou byl právní zástupce žalobkyně podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Náhradu nákladů spojených s dalšími podáními soud žalobkyni nepřiznal, neboť tyto náklady nepovažuje za důvodně vynaložené, když žalobkyně v těchto podáních toliko cituje soudní judikaturu, opakuje

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

svou argumentaci a přednáší nová tvrzení, u kterých jí však nic nebránilo v tom, aby je přednesla ve svých předchozích podáních.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Ústí nad Labem 25. května 2021

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.