



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **STAMIL spol. s r. o.**, IČO: 60281294,
sídlem Radíčeves 8, 438 01 Žatec,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23670/18/5300-21444-706361,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23670/18/5300-21444-706361, **se** pro vadu řízení **zrušuje** a věc se vrátí žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 3 600 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23670/18/5300-21444-706361, kterým byly k jejímu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odvolání změněny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 11. 2016, č. j. 2317357/16/2515-50523-505733, č. j. 2319397/16/2515-50523-505733, č. j. 2320678/16/2515-50523-505733, č. j. 2320839/16/2515-50523-505733, č. j. 2320874/16/2515-50523-505733, č. j. 2320893/16/2515-50523-505733, č. j. 2320894/16/2515-50523-505733, č. j. 2320895/16/2515-50523-505733, č. j. 2320896/16/2515-50523-505733, a č. j. 2320897/16/2515-50523-505733, tak, že byl text: „*Dnem stanovení daně se rozumí den vydání dodatečného platebního výměru.*“, změněn na text: „*Dnem stanovení daně se rozumí den nabytí právní moci dodatečného platebního výměru.*“ Nadepsanými dodatečnými platebními výměry na DPH přitom správce daně žalobkyni za zdaňovací období měsíce července 2012 doměřil daň ve výši 360 132 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v částce 72 026 Kč, za zdaňovací období měsíce srpna 2012 doměřil daň ve výši 296 318 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v částce 59 263 Kč, za zdaňovací období měsíce září 2012 doměřil daň ve výši 318 574 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v částce 63 714 Kč, za zdaňovací období měsíce října 2012 doměřil daň ve výši 405 928 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v částce 81 185 Kč, za zdaňovací období měsíce listopadu 2012 doměřil daň ve výši 292 260 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v částce 58 452 Kč, za zdaňovací období měsíce prosince 2012 doměřil daň ve výši 236 422 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v částce 47 284 Kč, za zdaňovací období měsíce ledna 2013 doměřil daň ve výši 121 541 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v částce 24 308 Kč, za zdaňovací období měsíce února 2013 doměřil daň ve výši 176 612 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v částce 35 322 Kč, za zdaňovací období měsíce března 2013 doměřil daň ve výši 39 929 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v částce 7 985 Kč a za zdaňovací období měsíce května 2013 doměřil daň ve výši 115 723 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v částce 23 144 Kč. Výše popsány dodatečnými platebními výměry tak žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně za nákup pohonných hmot deklarovaný na daňových dokladech od společnosti M.V.-Petrol Trade s. r. o., později přejmenované na M.V.-DIRECT TRADE s. r. o. (dále jen „M.V.“), jelikož v průběhu daňového řízení za předmětná období žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z tuzemského zdanitelného plnění ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud zrušil i shora odkazované dodatečné platební výměry na DPH správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně úvodem žaloby popsala dosavadní průběh dané věci. Následně uvedla, že jedním ze zásadních faktů pro určení oprávněnosti nároku na odpočet DPH je skutečnost, zda její dodavatelka M.V. mohla se zbožím nakládat v tuzemsku jako vlastník. Tuto skutečnost bylo dle žalobkyně možné doložit pouze dokumenty, které byly v držení jiných subjektů. Z tohoto důvodu je nebylo možno po žalobkyni požadovat, a proto je navrhla jako další důkazní prostředky, které měl provést správce daně. Správce daně však tyto další důkazní prostředky odmítl provést (až na výslech svědka M. V.). Neprovedení navržených důkazních prostředků tak žalobkyně považuje za porušení práva na spravedlivý proces.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

3. Dále žalobkyně poukázala na § 72 odst. 1 zákona o DPH, přičemž zmínila, že z celého kontrolního zjištění nevyplývalo, že by správce daně zpochybňoval skutečnost, že žalobkyně nákupy nafty použila pro svá uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku. Nakoupenou naftu prodávala žalobkyně v tuzemsku dalším odběratelům a daň vždy řádně přiznala a odvedla. Popřípadě tuto naftu použila pro provoz vlastních vozidel, jejichž výkony byly opět předmětem uskutečněných zdanitelných plnění v tuzemsku. Tím tedy byl § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH dle žalobkyně naplněn. Žalobkyně též uvedla, že nikdy neuplatnila nárok na odpočet daně dříve, než vznikla povinnost daň přiznat, a tudíž nemohl být porušen ani odst. 3 výše odkazovaného ustanovení zákona o DPH. Ve věci tak bylo dle jejího názoru třeba prokázat porušení konkrétního ustanovení tuzemského zákona. Všechny daňové doklady o pořízení nafty přitom byly správcem daně dle tvrzení žalobkyně předloženy, a to současně i s množstvím dalších dokladů. Žalobkyně má tedy za to, že plně prokázala nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.
4. Žalobkyně následně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013-152 (pozn. soudu – žalobkyně nadepsaný rozsudek nesprávně označila za rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), přičemž uvedla, že pro celní řízení je rozhodující, kdo a jak vystupuje při pořízení zboží z jiného členského státu pro účely tohoto řízení a může poskytnout důležité informace o tom, jak přeprava zboží probíhala. Správce daně ovšem odmítl tyto důkazní prostředky provést s odůvodněním, že doklady z celního řízení v daném případě nemůžou být důkazním prostředkem.
5. Dle svého tvrzení žalobkyně také ve věci vysvětlila a doložila, že objednávky předem nebyly zadávány. Dodavatel M.V. měl nastaven jeho skladový systém (tj. ekonomický a informační systém POHODA) tak, že zároveň s fakturou za prodej pohonných hmot vystavil dodatečně i dodací list na finální dodané množství pohonných hmot. Na tomto dodacím listu ovšem nikdy nebylo vyplněno žádné číslo objednávky. A to právě proto, že dle žalobkyně žádná objednávka předem neexistovala. Jestliže tedy na dodacích listech bylo uvedeno datum objednávky předcházející den, avšak bez čísla objednávky, pak to dle žalobkyně znamená, že objednávka v systému neexistovala a předmětné údaje byly zadány ručně. Takto je to zaznamenáno na všech dodacích listech dodavatele M.V. nejen v případě žalobkyně, ale i u ostatních odběratelů. Další skutečností, která dokazuje, že dodací listy byly vystaveny až po dodání zboží bez objednávky na skutečně dodané množství, je, že množství pohonných hmot přesně odpovídá dodanému množství dle stáčecích lístků v den skutečného dodání pohonných hmot u koncového odběratele. Podle žalobkyně je přitom absurdní se domnívat, že by den předem věděl každý z odběratelů, jaké množství pohonných hmot s přesností na litry se mu následující den vejde do nádrží. V dodacím listu M.V. je poté uvedeno i číslo dodacího listu dodavatele z jiného členského státu (Německa), nicméně pokud by byl dodací list vystaven den před dodávkou pohonných hmot, nemohl by M.V. vědět, jaké číslo dodacího listu mu dodavatel v jiném členském státě přidělí. Žalobkyně k tomu navrhla provedení svědecké výpovědi M. V., zástupce M.V., který by potvrdil, jakým způsobem byly dodací listy vystavovány. Dále navrhla provést důkaz vyžádáním informace u dodavatele ekonomického a informačního systému POHODA, aby byl potvrzen jí popsáný postup vystavování dodacích listů bez objednávek. Žalovaný však ani tyto důkazní prostředky neprovedl, přičemž setrval na obecném názoru, že žalobkyně vždy jela pro předem objednané množství pohonných hmot. Dle žalobkyně zároveň žalovaný neuvedl a neprokázal, zda se tak stalo u všech dodávek nebo jen u některých.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

6. Svědek M. V., zástupce M.V., ve věci vypověděl, že množství pohonných hmot, které si žalobkyně odebere, bylo známo až po poslední vykládce. Dle žalobkyně tak jmenovaný svědek popsal běžný a ustálený postup. Na upřesňující dotaz pak vysvětlil, že v několika případech bylo množství pohonných hmot známo ještě před poslední vykládkou. Neřekl ovšem, že by toto bylo známo už před natankováním pohonných hmot v jiném členském státě. Žalovaný ovšem na základě existence tohoto upřesnění, které jako výjimka prokazuje platnost běžného pravidla, prohlásil předmětnou svědeckou výpověď za nevěrohodnou. S tím však žalobkyně nesouhlasila a považuje danou správní úvahu žalovaného za chybnou.
7. Žalobkyně též navrhla jako důkazní prostředky smlouvy mezi M.V. a jejími obchodními partnery, které měly přímý vztah k plněním, týkajícím se daného řízení. Žalovaný je však odmítl provést. Poukazované smlouvy nicméně dle žalobkyně mohly objasnit, kdo je skutečným organizátorem přepravy, protože jím mohl být i subjekt, který si dodávky pohonných hmot objednal u M.V. Pokud by tomu tak bylo, nebyl by organizátorem M.V., přičemž by již M.V. mohl v tuzemsku nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník a plnění mezi M.V. a žalobkyní by bylo plně tuzemské, a tedy podléhající odvodu DPH, jakož i nároku na jeho odpočet.
8. Jako důkazní prostředek žalobkyně v řešeném případě navrhla i zprávu o daňové kontrole M.V. Statutární orgán M.V. současně zbavil správce daně mlčenlivosti o všech údajích, týkajících se kontroly daně z přidané hodnoty u M.V. za období let 2012 a 2013. Žalovaný pak pouze zmínil zprávu o kontrole M.V., aniž by však žalobkyně měla možnost si ověřit, že jak místně příslušný správce daně žalobkyně, tak místně příslušný správce daně M.V., dospěli ke stejnému závěru. Žalovaný totiž žalobkyni s tímto důkazním prostředkem neseznámil.
9. Poté žalobkyně odkázala na bod 22 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi, v němž mělo být žalovaným konstatováno, že předložené doklady neprokazují, že by žalobkyně již před nakládkou pohonných hmot nevěděla, že si předmětnou část pohonných hmot stočí ve svém sídle nebo u svých odběratelů. Zde žalovaný v podstatě požadoval provedení negativního důkazu, což nemohlo jít k tíži žalobkyně. V bodě 23 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi pak žalovaný dle žalobkyně cituje obecné závěry týkající se řetězových dodávek pohonných hmot, přičemž tato tvrzení žalobkyně považuje za nerelevantní a nepoužitelná jako důkazní prostředek pro neuznání nároku na odpočet DPH.
10. S odkazem na výpověď svědka M. V. a judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobkyně dále uvedla, že v projednávaném případě místo plnění muselo při pořízení zboží M.V. nastat až po ukončení přepravy, tedy v tuzemsku.
11. Žalobkyně též žádala o sdělení, kterému subjektu bylo přičteno dodání všech ostatních pohonných hmot, které byly uvedeny v tabulce č. 2 výzvy č. j. 2092327/15/2515 - 60563 - 505435. Jednalo se o pohonné hmoty, které byly M.V. prodány dříve, než žalobkyně odkoupila pohonné hmoty, které nakonec zbyly v cisterně. Toto sdělení žalobkyně považuje za důležitý důkazní prostředek, protože z něj může vyplynout, že dodání z jiného členského státu mohlo být přičteno jinému dodavateli M.V. To by poté znamenalo, že i M.V. již pořídila toto zboží jako zdanitelné plnění v tuzemsku. Pak by pochopitelně byla povinna odvést DPH na výstupu při prodeji zboží a žalobkyně by měla opět nárok na odpočet daně při pořízení tohoto zboží.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

12. Žalobkyně tedy dle svého názoru neporušila žádná zákonná ustanovení, která by měla vést k neuznání nároku na odpočet daně. Dodavatel z jiného členského státu by nadto s žalobkyní ani neobchodoval, neboť nemá potřebná povolení pro obchod s pohonnými hmotami. Závěry žalovaného jsou pak podle žalobkyně opřeny o zastaralou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Žalovaný současně neuvedl, od koho žalobkyně pořídila zboží, u kterého jí nevznikl nárok na odpočet, přestože jeho následný prodej a spotřeba žalobkyní byly v tuzemsku běžným předmětem odvodu DPH. Dodatečné platební výměry ve věci byly dle žalobkyně také odůvodněny údajným porušením ustanovení o přemístění obchodního majetku, ač toto ustanovení být porušeno nemohlo. Jednáním žalovaného tak měly být porušeny i základní zásady daňového řízení, a to § 1 odst. 2, § 5, § 6 odst. 3 a § 8 odst. 1 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i argumentaci žalobkyně ve věci. Žalovaný poté uvedl, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí, přičemž zdůraznil, že prokázání, že se jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, tížilo právě žalobkyni jako daňový subjekt.
14. Dále žalovaný uvedl, že v řešeném případě daňovými orgány nebyla zpochybněna skutečnost, že žalobkyně nakoupené pohonné hmoty použila pro uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku, ani nebylo vysloveno porušení § 72 odst. 3 či § 73 zákona o DPH. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně bylo nenaplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně konkrétně neprokázala, že dotčená přijatá plnění od M.V. byla uskutečněna s místem plnění v tuzemsku podle § 7 zákona o DPH, tedy že jsou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, což je základním předpokladem pro nárok na odpočet daně.
15. Žalovaný též zmínil, že skutkový stav byl v daném případě zjištěn dostatečně. Již správce daně se veškerými navrženými důkazními prostředky zabýval a jejich neprovedení vždy řádně odůvodnil. Skutečnost, že objednávky pohonných hmot ze strany žalobkyně existovaly, dle žalovaného vyplynula již z výsledku svědka M. V., a dále pak z vystavených dodacích listů, kde jsou data objednávek uvedena a z nichž je zřejmé, že k objednavce pohonných hmot docházelo minimálně o den dříve, než došlo k jejich nakládce v jiném členském státě. Žalobkyně tedy nejdříve pohonné hmoty objednala u M.V., a musela proto předem vědět, že si část pohonných hmot, které naloží v jiném členském státě, odkoupí. Žalovaný se tak neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že jí byly dodány pohonné hmoty, které zbyly, neboť je odběratelé M. V. neodebrali. Žalovaný poté zdůraznil, že za nedůvěryhodnou byla žalobkyní odkazovaná svědecká výpověď shledána pouze v části týkající se okamžiku, kdy byl domluven prodej pohonných hmot žalobkyni.
16. Dle žalovaného nabyla žalobkyně právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě a sama zajišťovala přepravu předmětných částí pohonných hmot z jiného členského státu do České republiky, z čehož vyplynulo, že danou přepravu bylo nutno přičíst žalobkyni. Tato plnění tak byla vyhodnocena jako dodání zboží spojená s odesláním nebo přepravou podle § 7 odst. 2 zákona o DPH. Přičtení přepravy v případě pohonných hmot, které žalobkyně vezla pro jiné odběratele M.V., pak nebylo z hlediska posouzení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

místa plnění u pohonných hmot, které si žalobkyně vezla pro sebe (a u kterých nesla náklady na přepravu), rozhodné.

17. Žalovaný též zdůraznil, že bylo-li předmětné intrakomunitární plnění spojeno s žalobkyní, nebylo pro její daňové řízení ve věci nijak relevantní, že mohlo dojít i k řízením s ostatními subjekty v obchodním řetězci, neboť se jedná o řízení samostatná, která nemají na daňové řízení s daňovým subjektem vliv. Z textu Seznámení se zjištěnými skutečnostmi je poté dle žalovaného zřejmé, že žalobkyně neprokázala své tvrzení, že byla pouhým dopravcem části pohonných hmot a že se až v tuzemsku dozvěděla, že část pohonných hmot od M.V. odkoupí. Pokud se jedná o tvrzení žalobkyně, že místo plnění nastalo až po ukončení přepravy, tedy v tuzemsku, žalovaný se s tímto neztotožnil.

Replika žalobkyně

18. V podané replice žalobkyně uvedla, že trvá na tom, že zboží pořídila od subjektu M.V., daňový doklad vystavil subjekt M.V. a nakoupené zboží žalobkyně obratem se ziskem prodala, přičemž z prodeje odvedla daň na výstupu, tedy splnila všechny formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Žalovaný v tomto ohledu dle žalobkyně neprovedl řadu důkazních prostředků, které byly v průběhu celého řízení navrhovány. Dodatečné platební výměry jsou též odůvodněny ustanoveními zákona, které žalobkyně vůbec nemohla porušit. Žalobkyně je dále přesvědčena, že pokud nebylo v uvedeném rozsahu provedeno dokazování, skutkový stav projednávané věci neumožnil přijmout závěry, které žalovaný přijal. Žalobkyně dále poukázala na závěry plynoucí zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, z něhož se podává, že pokud správce daně neprokáže, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, přičemž daňový subjekt naopak předloží daňový doklad, prokáže dodání zboží nebo poskytnutí služby a jeho dodavatel daň přizná, pak mu nelze upřít nárok na odpočet daně. Stejně tak v tomto ohledu zmínila rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C - 277/14 a usnesení ze dne 10. 11. 2016 ve věci C - 446/15.

Duplika žalovaného

19. V duplice žalovaný uvedl, že odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 je nepřipadný, jelikož v nyní posuzovaném případě nebyla daň doměřena z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele. U žalobkyně totiž bylo důvodem neuznání nároku na odpočet daně nenaplnění hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, konkrétně podmínky přijetí zdanitelného plnění. Rovněž tak je třeba dle žalovaného hodnotit i žalobkyní zmiňovaná rozhodnutí SDEU, týkající se otázky deklarovaného dodavatele a vědomé účasti na podvodu na DPH. Žalovaný poté opětovně zdůraznil, že v případě žalobkyně nebyl odpočet daně odepřen z důvodu její účasti na podvodu na DPH. Současně žalovaný doplnil, že v dané věci byl skutkový stav zjištěn zcela dostatečně.
20. Dále žalovaný připomněl, že pokud žalobkyně nárokovala odpočet daně od tuzemského plátce daně, konkrétně od M.V., tj. v přiznání tvrdila vznik nároku na odpočet daně z přijatých plnění, potom se muselo jednat o plnění zdanitelná, která byla uskutečněna s místem plnění v tuzemsku. Šlo tedy o zcela základní hmotněprávní podmínku pro vznik

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

nároku na odpočet daně. Žalobkyně pak v posuzovaném případě k podpoře vykázaného nároku na odpočet daně od tuzemského plátce daně předložila daňové doklady vystavené M.V. Splnila tak formální podmínku uplatnění nároku na odpočet daně. Správci daně nicméně vznikly pochybnosti ohledně naplnění podmínky vzniku žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně. K tomu žalovaný zrekapituloval průběh řešené věci, přičemž s ohledem na zjištěné skutečnosti mj. konstatoval, že žalobkyně předmětné zboží přebírala k přepravě s prokazatelným záměrem jej nakoupit a přepravu okamžitě realizovala (tedy ji bylo možno považovat za organizátora přepravy). Závěrem žalovaný uvedl, že pro určení, která z dodávek bude na jedné straně představovat pořízení zboží uvnitř Společenství a na straně druhé (od daně osvobozené) dodání zboží uvnitř Společenství, platí stále stejná pravidla, která jsou žalovaným důsledně aplikována. Skutečnost, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, resp. nesprávně aplikovala daňový režim na své transakce, dle žalovaného nezakládá porušení zásady neutrality. Jestliže žalobkyně zaplatila svému dodavateli za zboží s DPH (ač tomu tak být nemělo), potom byla tato skutečnost interní věcí žalobkyně zasahující do sféry práva soukromého.

Triplika žalobkyně

21. V triplice žalobkyně setrvala na svém žalobním návrhu, neboť dle jejího názoru opakovaná vyjádření žalovaného nepřinesla žádnou novou argumentaci, přičemž jím odkazovaná judikatura se týkala jiných skutkových stavů a subjektů. Dle žalobkyně je třeba okolnosti každého případu posuzovat individuálně a po provedení řádného a úplného dokazování.

Posouzení věci soudem

22. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně uvedla, že souhlasí s projednáním věci bez nařízení jednání a žalovaný nesdělil do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání uděluje.
23. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty 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 správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
24. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem uplatněným námitkám žalobkyně.
25. Nutno přitom ve stručnosti zrekapitulovat, že správce daně ve věci vydal dne 11. 11. 2016 již shora popsané dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni neuznal nárok na Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

odpočet daně za nákup pohonných hmot deklarovaný na daňových dokladech od M.V., jelikož v průběhu daňového řízení za dotčená období žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z tuzemského zdanitelného plnění ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o ZDPH.

26. Soud se předně zabýval stěžejní námitkou žalobkyně stran nedostatečně zjištěného skutkového stavu, když tato dle svého tvrzení daňovým orgánům navrhla řadu důkazních prostředků, kterými by bylo doloženo, že naplnila podmínky § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, avšak navrhané důkazy nebyly provedeny.
27. V této souvislosti soud pokládá za vhodné úvodem 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). 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.
28. 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, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
29. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

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. náleze Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).

30. 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, že *„[p]rokazuje-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.“*
31. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (viz § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní 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.
32. 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 dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
33. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, zda se v případě jím vytknutých obchodních transakcí žalobkyně jednalo o dodání zboží (konkrétně pohonných hmot) s místem plnění v tuzemsku, či zda šlo o dodání zboží spojené s přepravou mezi členskými

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

státy Evropské unie. V rámci daňové kontroly totiž správce daně v určitých případech zjistil rozdíl mezi množstvím pohonných hmot naložených v jiném členském státě (Německu) a množstvím pohonných hmot, za které žalobkyně fakturovala dopravu M.V. jako objednatelce. Správce daně následně dospěl k závěru, že rozdíl tvoří pohonné hmoty, které byly vyloženy buď v sídle žalobkyně, nebo u jejích odběratelů. Z toho správcí daně vyplynulo, že žalobkyně nesla náklady na přepravu u té části pohonných hmot, které si stáčela ve svém sídle, tedy které si sama odkoupila, nebo je dále prodala svým odběratelům. Správce daně se proto dále zabýval těmi částmi pohonných hmot, které si žalobkyně odkoupila od M.V. a za které si uplatňovala v předmětných zdaňovacích obdobích nárok na odpočet daně. Na základě předložených přepravních dokladů, stáčekých lístků a nákladních listů vztahujících se k dotčeným přepravám pohonných hmot pak správce daně dospěl k závěru, že deklarovaná tvrzení žalobkyně ohledně pořízení části pohonných hmot v tuzemsku byla v rozporu s údaji na jí předložených dokladech. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně s pohonnými hmotami fyzicky nakládala na území jiného členského státu, přičemž fakturačně byly předmětné části pohonných hmot pořízeny v tuzemsku, a to hned přes několik obchodních korporací, o kterých žalobkyně musela mít povědomí z jí předložených přepravních listin, tedy u správce daně vyvstaly pochybnosti o tom, zda bylo pořízení předmětného zboží opravdu uskutečněno tak, jak žalobkyně deklarovala (tj. v tuzemsku jako neodebrané pohonné hmoty toliko přepravované žalobkyní pro odběratele M.V.). V rámci odvolacího řízení byla žalobkyně opětovně vyzvána k tomu, aby prokázala své tvrzení, že byla pouhým dopravcem daných pohonných hmot. Tyto pochybnosti sdělily daňové orgány žalobkyni ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 20. 10. 2015 a 1. 8. 2017, v seznámeních s výsledky kontrolních zjištění a zjištěných skutečností ze dne 3. 8. 2016 a 11. 4. 2018 a ve zprávě o daňové kontrole ze dne 2. 11. 2016.

34. V návaznosti na shora uvedené soud konstatuje, že právní úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Zde je stanoveno, že nárok na odpočet daně na vstupu má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečňování své ekonomické činnosti pro účely uvedené v tomto ustanovení. Zdanitelným plněním je podle § 2 odst. 2 (dříve odst. 3) 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 úplatu 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 místem 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 plyne, že místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Podle § 16 odst. 1 zákona o DPH platí, že pořízením 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 plyne, že za Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu 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.

35. K tomu je třeba doplnit, že výše 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 DPH“), resp. 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 je tedy třeba přihlížet i k relevantní judikatuře SDEU.
36. Stěžejní otázkou daného případu je tedy místo plnění v kontextu nákupu dotčených pohonných hmot žalobkyní. Daňové orgány totiž mají za to, že místo plnění bylo v jiném členském státu Evropské unie, neboť žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím (pohonnými hmotami) jako vlastník již v jiném členském státě a sama zajišťovala přepravu předmětných částí pohonných hmot z jiného členského státu do České republiky. Tato plnění tak byla kvalifikována jako dodání zboží spojená s odesláním nebo přepravou. Místem plnění dle § 7 odst. 2 zákona o DPH je tudíž dle daňových orgánů místo, kde se zboží nacházelo v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začaly. Žalobkyně s těmito závěry nesouhlasila a považovala za místo plnění tuzemsko. Věc je poté komplikovaná zejména 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 na místa vykládky v tuzemsku.
37. V dalším odůvodnění tak zdejší soud vychází především z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 41/2018-56, v němž byla přehledně shrnuta aktuální judikatura SDEU týkající se místa dodání zboží.
38. Podle rozsudku SDEU 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. (...) Jeden pohyb zboží uvnitř Společenství může být přičten pouze jednomu ze dvou po sobě následujících dodání“* (srov. též rozsudek SDEU ze dne 26. 7. 2017, Toridas, C-386/16). Z citovaného rozsudku ve věci EMAG Handel Eder tak vyplývá, 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. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky.

39. Na uvedené závěry SDEU 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 celkovém 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.“ 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.“
40. Vyústěním věci Euro Tyre Holding tak 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.“ 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, 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). „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. i rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2018, Kreuzmayr, C-628/16).
41. Z uvedených premis vycházel též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, ve kterém bylo uvedeno, 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 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

42. Nejnověji se k dané problematice SDEU 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.
43. V návaznosti na tyto závěry Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, dovodil, 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.“ 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, ačkoli na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo.“ 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. Nejvyšší správní soud proto žalovanému vytkl, že se nezabýval ustanoveními soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva.
44. 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 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.“
45. S tímto právním názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud ztotožňuje a dodává, že v projednávané věci z relevantních okolností případu i provedeného dokazování spolehlivě nevyplývá, že by žalobkyni již v době přepravy pohonných hmot oprávněně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

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 z toho, že žalobkyně s částí pohonných hmot, které vyzvedla v zemi odeslání, přičemž v této části nesla i náklady na přepravu, mohla nakládat jako vlastník. 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 (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70, či ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45). 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).

46. Vycházejí ze shora odkazovaných judikатурních závěrů tak zdejší soud upozorňuje, že kritérium organizace přepravy nemůže být jediným kritériem pro určení místa dodání, nicméně toto kritérium lze považovat za dostatečný důvod k prokázání pochybností daňových orgánů 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 následně aprobeoval, tak podle názoru zdejšího soudu postačovaly 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 (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, nebo ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67). Této povinnosti však už v projednávané věci správce daně ani žalovaný nedostáli.
47. V tomto kontextu je též třeba doplnit, že přechází-li důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat, pak daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
48. Daňové orgány nicméně v této fázi neprovedly (vyjma výsledku jednání M.V. M. V.) žalobkyni dále navržené relevantní důkazy, vztahující se k možnému zjištění povahy celého řetězce subjektů zapojených do jednotlivých (dotčených) transakcí [tj. zejména smlouvy M.V. s jejími dodavateli pohonných hmot v rámci předmětných případů, daňové doklady na pořízení pohonných hmot M.V., kde žalobkyně zajišťovala přepravu, spisová dokumentace z daňové kontroly M.V., v části, týkající se daných dodávek pohonných hmot (nadto za situace, kdy jednání M.V. výslovně zprostil daňové orgány mlčenlivosti stran kontroly DPH provedené u tohoto subjektu za období 2012 a 2013), jakož i údaje ze systému VIES k odkazovaným transakcím].
49. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 146/2020-67, daňové orgány se mají zabývat tím, kdy a který ze subjektů zúčastněných na sporné transakci (řetězovém obchodu) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

vlastník a od koho a kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH, přičemž mohou rovněž prověřit, zda byla dodavatelům žalobkyně stanovena daňová povinnost svědčící o tom, že místo plnění u předmětných dodání zboží bylo v tuzemsku. (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 155/2016-70, či ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 41/2018-56). V návaznosti na shora popsání lze též odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021-79, v němž bylo za obdobného skutkového stavu vysloveno, že „NSS má za to, že právě tyto stěžovatelkou navržené důkazy mohly postavit najisto závěr o tom, které subjekty v dodavatelském řetězci byly povinny přiznat a odvést DPH. Daňové orgány ovšem odmítly prověřit, zda dodavatelkám či odběratelkám stěžovatelky byla stanovena daňová povinnost svědčící o tom, že místo plnění u předmětných dodání zboží bylo v tuzemsku. Omezily se pouze na závěr, že každé daňové řízení i jeho výsledek je individuální, přičemž postavení těchto subjektů v daňovém řízení bylo odlišné. (...) Správci daně přitom nic nebránilo v tomto směru dokazovat, a to například za pomoci dožádání jiného místně příslušného správce daně, jenž má znalosti o konkrétní daňové povinnosti té které stěžovatelčiny dodavatelky. (...) Správce daně ani žalovaný stěžovatelce zejména neumožnili unést její důkazní břemeno za účelem správného stanovení daně (obdobně již cit. rozsudek 1 Afs 87/2016). Nezjistily, jestli s přepravou předmětného zboží nebyla spojena předchozí dodání zboží, a nezjistily ani povahu celého řetězce subjektů zapojených do jednotlivých transakcí ani prvního pořizovatele, který předložil své identifikační číslo k DPH a který projevil záměr přepravit zboží na území jiného členského státu EU. Jednou z nutných podmínek určení intrakomunitárního plnění je posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, na něhož bylo převedeno na území jiného členského státu EU právo nakládat se zbožím jako vlastník.“ Případné jsou pak i závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 9 Afs 66/2021-42: „Za účelem celkového posouzení všech zvláštních okolností případu a správného stanovení daně neměly daňové orgány odmítnout návrhy na dokazování ohledně daňové povinnosti jednotlivých dodavatelek stěžovatelky. V opačném případě vskutku nelze vyloučit, že DPH z totožného plnění by byla stanovena v rámci jednoho dodání několikrát, což ostatně platí také pro určení, která dodávka pohonných hmot představuje intrakomunitární plnění. Proto nelze jednotlivé okolnosti posuzovat izolovaně a uměle je od sebe oddělovat, a naopak je s nimi třeba pracovat jako se skutečnostmi na sebe úzce navazujícími. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je totiž rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38). (...) Stěžovatelka vyvracela pochybnosti správce daně tím, že prokazovala uskutečnění intrakomunitárního dodání již v řetězci před ní. Uváděla relevantní důkazní návrhy, jež by podle ní prokázaly, že k intrakomunitárnímu plnění, resp. k přiznání a zaplacení DPH, a tedy i k uskutečnění zdanitelného plnění v tuzemsku došlo již u jejích dodavatelů. Správce daně uzavřel, že stěžovatelka na něj nepřipustně přenáší své důkazní břemeno, a navíc uvedené důkazy nejsou způsobilé prokázat jí tvrzené skutečnosti. Dle něj tak neunesla důkazní břemeno, ačkoli navrhovala provedení celé řady důkazů vztahujících se mj. k daňové povinnosti jejích dodavatelů či odběratelů. (...) NSS má za to, že právě tyto stěžovatelkou navržené důkazy mohly postavit najisto závěr o tom, které subjekty v dodavatelském řetězci byly povinny přiznat a odvést DPH. Daňové orgány ovšem odmítly prověřit, zda dodavatelům či odběratelům stěžovatelky byla stanovena daňová povinnost svědčící o tom, že místo plnění u daných dodání zboží bylo v tuzemsku. Omezily se pouze na závěr, že každé daňové řízení i jeho výsledek je individuální a postavení těchto subjektů v daňovém řízení bylo odlišné.

50. V kontextu výše citovaných judikатурních závěrů je poté ve věci nutno poukázat na skutečnosti, které se podávají z obsahu správního spisu. Z doposud provedeného Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

dokazování je přitom seznatelné, že prvním pořizovatelem pohonných hmot nebyla sama žalobkyně, neboť tato neměla žádný smluvní vztah se zahraniční rafinerií, a ta na ni proto nemohla ani oprávněně převést právo nakládat se zbožím jako vlastník (srov. už dříve odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 155/2016-70). K tomu je možno zmínit i žalobkyni k výzvě správce daně předloženou Smlouvu o vzájemné spolupráci při přepravě pohonných hmot v tuzemské i zahraniční dopravě uzavřenou dne 1. 6. 2011 mezi žalobkyní a M.V., ze které je mj. zřejmé, že jejím předmětem je zajištění toliko přepravy ze strany žalobkyně dle požadavků M.V. pro smluvní zákazníky dopravními prostředky v tuzemsku a zahraničí. M.V. přitom dle této smlouvy uzavírá objednávky se zákazníky na přepravu zboží s ohledem na hospodárnost a ekonomiku, s maximálním využitím dopravních prostředků (tahačů a cisteren), přičemž M.V. provozovateli tahače (tj. žalobkyni) předává veškeré potřebné pokyny nutné k provedení jednotlivých přepravních výkonů. Žalobkyně zároveň ve svých vyjádřeních k výzvám setrvale uváděla, že dotčené pohonné hmoty nakupovala od M.V. jako tzv. neodebrané zboží. V tomto ohledu lze poté poukázat i na skutečnosti plynoucí ze svědecké výpovědi jednatele M.V. M. V. (pozn. soudu - jako jediný provedený důkaz z řady žalobkyni učiněných důkazních návrhů k výzvě správce daně), který mj. uvedl, že žalobkyně pro M.V. zajišťovala přepravu pohonných hmot, což byla hlavní náplň jejich spolupráce. Ani M.V. přitom s německým dodavatelem pohonných hmot nikdy nejednala a obchodní transakce řešila pouze s českými dodavateli. Samotné zboží (tj. pohonné hmoty) bylo přepravci (tj. žalobkyni) vydáno na základě objednávky u tuzemského dodavatele M.V., který zajišťoval předmětné objednávky. Dispozice vykládek M.V. se poté měnily pouze v případě, že na území České republiky při rozvozech na jednotlivá místa se celé zboží nevešlo k danému odběrateli, který si jej objednal. Jedná-li se pak o prodeje zboží žalobkyni, tyto dle jmenovaného svědka proběhly vždy až po vyřízení celních a přepravních formalit. Náklady na přepravu byly mezi M.V. a žalobkyní vypořádány buď platbou přes bankovní účet nebo formou zápočtu za odebrané zboží, které bylo tzv. neodebrané nebo volné. Pokud autocisterna jela na určené vykládky a něco zbylo s tím, že se u posledního klienta zboží nevešlo celé, tak jej M.V. nabídla k započtení za dopravu a tato dále nebyla řešena, neboť se autocisterna vracela zpět do sídla žalobkyně. K objednávkám zmíněným na jednotlivých fakturách za pohonné hmoty mezi M.V. a žalobkyní pak svědek uvedl, že objednávky existují v e-mailové formě. Množství pohonných hmot, které budou stočeny u žalobkyně, dle svědka M.V. věděla vždy až po poslední vykládce. Pokud totiž autocisterna jela na několik vykládek a při poslední vykládce zjistila, že na cisterně zbývá neodebrané zboží, které si objednatelé nevzali, tak toto zboží bylo nabídnuto dopravci, nejprve telefonicky a v případě zájmu byla zaslána objednávka ze strany žalobkyně. K doplňujícímu dotazu stran skutečnosti, že v některých případech došlo k průběžnému vyložení pohonných hmot u žalobkyně, svědek uvedl, že je možné, že některý z prvních odběratelů zboží odmítl nebo neodebral a z hlediska ekonomického výpočtu bylo lepší toto zboží nabídnout žalobkyni a zbylé zboží rozvést na další odběratele. Pokud by totiž zboží nebylo nabídnuto žalobkyni a tato by s ním jako přepravce dále disponovala na cisterně, účtovala by M.V. za tyto pohonné hmoty skladovací poplatek, pokud by se zboží nepodařilo prodat někomu jinému. K objednávkám pak svědek doplnil, že v množství realizovaných přeprav a na základě úzké spolupráce mohly být objednávky na tzv. zbylé pohonné hmoty činěny též ústně.

51. Daňové orgány pak zjištění plynoucí z výpovědi jednatele M.V. hodnotily značně zjednodušujícím způsobem, resp. svědkem uváděné skutečnosti neposoudily komplexně, přičemž jednotlivá fakta zcela nepřiléhavě vytrhávaly z celkového kontextu jeho tvrzení. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

V této části poté nekriticky přistoupily zvláště k určení data objednávek pohonných hmot ze strany žalobkyně, ačkoliv informaci o konkrétním termínu objednávky plynoucí z dodacích listů nesvědčilo jak tvrzení žalobkyně, tak samotného svědka – jednatele M.V. (tj. dodavatele předmětných pohonných hmot žalobkyni), když jimi uváděné popisy okolností dotčených obchodů byly ve své podstatě souladné. Za tohoto stavu tak i přes řadu dalších relevantních důkazních návrhů žalobkyně daňové orgány rezignovaly na zjištění povahy celého řetězce subjektů zapojených do jednotlivých transakcí, ač tímto způsobem mohlo být jednoznačně rozklíčováno, na který konkrétní subjekt a v jakém momentu bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Daňové orgány tedy nijak podrobněji nezkoumaly ani obsah jednotlivých předložených mezinárodních nákladních listů CMR z hlediska toho, které (všechny) subjekty v nich byly uvedeny v jakých konkrétních rolích, a to i ve vazbě na informace plynoucí ze stáček listků. Z uvedených listin daňové orgány dovozovaly zjednodušujícím způsobem závěry vztahující se toliko ke kritériu samotné organizace přepravy, byť zároveň tvrdily, že posoudily všechny okolnosti daného případu. V projednávaném případě však nevyplývalo, že by se komplexně zabývaly tím, kdy žalobkyně v řetězci obchodů nabyla právo nakládat s dotčeným zbožím jako vlastník, např. na základě soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického (případně jiného obdobného) práva. Daňové orgány tedy ve věci náležitě nepřistoupily k dosud provedeným důkazům, jakož ani k dalším žalobkyní učiněným relevantním důkazním návrhům. Soud proto nesouhlasí se závěrem žalovaného, že byly celkově posouzeny všechny okolnosti případu ve smyslu rozsudků SDEU EMAG Handel Eder a Euro Tyre Holding.

52. Umožnily-li by daňové orgány v řešeném případě žalobkyni unést její důkazní břemeno, přičemž by se též řádně vypořádaly s důkazními prostředky předloženými žalobkyní a zároveň by dostatečně zjistily skutkový stav, pokud jde o místo dodání pohonných hmot, pak nelze vyloučit, že, jak tvrdí neměnným způsobem žalobkyně (přičemž tomu jistým způsobem svědčí i vyjádření jednatele M.V.), byla přeprava zajišťována ve prospěch (na účet) jejího dodavatele (tj. M.V.), který jí teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal jako neodebrané (zbytkové) pohonné hmoty na území České republiky. Tak se skutečně mohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má přitom zásadní význam pro rozhodnutí této věci, což může být nepochybně prokázáno (nebo vyvráceno) právě stěžovatelkou navrhovanými důkazy - zejména smlouvami M.V. s jejími dodavateli pohonných hmot v rámci předmětných případů, daňovými doklady na pořízení pohonných hmot M.V., kde žalobkyně zajišťovala přepravu, spisovou dokumentací z daňové kontroly M.V., v části, týkající se daných dodávek pohonných hmot, informacemi ze systému VIES atd. (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2020, č. j. 45 Af 16/2016-393). Daňové orgány však vytvořením předdeslané konstrukce na zjišťování všech okolností případu rezignovaly. Je sice pravdou, že žalobkyni vyzvaly k prokázání skutečnosti, zda tato zboží pořídila v tuzemsku a byla toliko dopravcem zboží, nicméně následně odmítly veškeré (vyjma výsledku jednatele M.V.) jí navrhované důkazy jako irelevantní provést. Daňové orgány tudíž nezjistily dostatečně všechny okolnosti posuzovaného obchodního řetězce a nedaly žalobkyni možnost unést její důkazní břemeno za účelem správného stanovení daně (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, nebo ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

53. Ve světle shora popsané judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu tak zdejší soud v nadepsaných pochybeních daňových orgánů spatřuje 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.
54. Naproti tomu soud shledal nepřipadným tvrzení žalobkyně, že jí bylo kladeno k tíži i porušení § 72 odst. 3 a § 73 zákona o DPH, když tomuto nesvědčí obsah napadeného rozhodnutí, jakož ani dotčených dodatečných platebních výměrů. Ve stručnosti je k tomu možno uvést, že správce daně pouze ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 10. 2015 uvedl, že má pochybnosti o tom, jestli si žalobkyně uplatnila nároky na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 a 3 zákona o DPH, nicméně následně dospěl stejně jako žalovaný k jednoznačnému závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost předmětných nároků na odpočet daně právě ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH, nikoliv tedy dle § 72 odst. 3 či § 73 zákona o DPH, resp. nebylo nikterak konstatováno, že by ve věci došlo k porušení i těchto zákonných ustanovení, přičemž nebyla zpochybněna ani skutečnost, že žalobkyně nakoupené pohonné hmoty použila pro uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku. Stejně tak žalobkyni ve věci nebyl odpočet daně odepřen z důvodu její účasti na podvodu na DPH.
55. Pro úplnost pak soud uvádí, že v žalobkyní namítaném bodě 22 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 11. 4. 2018 žalovaný pouze konstatoval, že žalobkyní předložené doklady neprokazují, že by již před nakládkou pohonných hmot nevěděla, že si určitou část pohonných hmot stočí ve svém sídle nebo u svých odběratelů. Byť je možno připustit, že tato část odůvodnění byla formulována negativně, přičemž tedy mohla být formulována pro žalobkyni srozumitelnějším způsobem, ze samotné dikce je nicméně zřejmé, že žalobkyně dle žalovaného neprokázala své tvrzení, že byla pouhým dopravcem dotčené části pohonných hmot a že se až v tuzemsku „dozvěděla“, resp. rozhodla, že část tohoto zboží od M.V. odkoupí.
56. Pokud se závěrem jedná o odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013-152, který žalobkyně nesprávně označila za rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, k tomu zdejší soud na tomto místě toliko upozorňuje na skutečnost, že kasační stížnost proti odkazovanému rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, jehož relevantními částmi pro nyní posuzovaný případ se zdejší soud již dříve zabýval (odst. 41 rozsudku).
57. S ohledem na výše uvedené tak soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pro vadu řízení výrokem I. rozsudku zrušil. Zároveň podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž tento bude ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán shora konstatovanými závěry soudu.
58. Návrhu žalobkyně, aby soud zrušil také všechny dodatečné platební výměry ze dne 11. 11. 2016, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, 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.
59. 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 výrokem II. rozsudku povinnost zaplatit jí do 30 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 3 600 Kč. Tyto náklady jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem v částce 3 000 Kč a náhradou důvodně vynaložených nákladů řízení žalobkyně v řízení o žalobě ve výši 600 Kč. V této souvislosti považuje soud za nutné poukázat na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, podle kterého „[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ Závěry Ústavního soudu lze bez dalšího vztáhnout i na nyní projednávanou věc. Podle § 13 odst. 1 a 4 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), náleží advokátovi náhrada účelně vynaložených hotových výdajů v souvislosti s poskytnutím právní služby ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby, nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce. V posuzovaném případě učinila sama žalobkyně dva úkony (tj. podání žaloby a repliky). Jak už bylo výše uvedeno, žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto se jedná o situaci, kdy by jí při zastoupení advokátem náležela paušální náhrada hotových výdajů. Z tohoto důvodu soud s přihlédnutím k citovanému nálezu Ústavního soudu přiznal žalobkyni právě částku ve výši 600 Kč, jež představuje paušální náhradu hotových výdajů. Naproti tomu soud žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů spojených s podáním tripliky, neboť tyto náklady již nepovažuje za důvodně vynaložené, když žalobkyně v tomto podání pouze opakuje nesouhlas s argumentací žalovaného ve věci, resp. rekapituluje svá už dříve uplatněná tvrzení.

Poučení:

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

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

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 4. ledna 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 - rozsudek)