



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **JASA trans s. r. o.**, se sídlem Křižíkova 2081, Benešov, zastoupeného JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2015, čj. 1728/15/5200-20441-708995, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2016, čj. 46 Af 12/2015 – 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce JUDr. Martina Vychopeně, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce postupy k odstranění pochybností a na základě jejich výsledků vydal dne 24. 7. 2013 a dne 7. 10. 2013 celkem 13 platebních výměrů. Těmito platebními výměry vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, prosinec 2012, a leden, únor a březen 2013. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 1. 2015, čj. 1728/15/5200-20441-708995, změnil platební výměry správce daně, avšak pouze pokud jde o některé ukazatele uváděné v daňovém přiznání žalobce. Naopak výši vyměřené daně potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který žalobě vyhověl, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že první a třetí žalobní bod je důvodný.

[3] K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že žalovaný výkladem relevantních ustanovení právních předpisů a judikatury dospěl k závěru, že přepravu lze přiřadit pouze tomu dodání zboží, jehož účastníkem na straně dodavatele či odběratele byla osoba, která přepravu zajistila a zaplatila její náklady. Tento závěr ovšem není správný. Lze souhlasit se žalovaným, že pro posouzení místa dodání je významné tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz. Nejedná se však o kritérium jediné, popř. rozhodující. Žalovaný přistoupil k výkladu relevantní judikatury Soudního dvora EU až příliš zjednodušujícím způsobem, pokud považoval pro stanovení místa plnění (dodání) u dodávek zboží (pohonných hmot) dle § 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), mimo tuzemsko za dostačující pouze jediné kritérium. Tímto kritériem mělo být, že žalobce byl tím, kdo zajišťoval přepravu, když právo přepravy zboží z jiného členského státu do tuzemska se odvíjí od práva dispozice se zbožím jakožto vlastníka. Žalovaný zcela pominul hodnocení zásadní otázky, kdy a který ze subjektů zúčastněných na předmětných transakcích (řetězových obchodech) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho. Tedy, kdy došlo k dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Nejde přitom o převod vlastnického práva v právním slova smyslu, přičemž bez zhodnocení této otázky nelze bez dalšího dospět k závěru, kolik dodání bylo uskutečněno v rámci jednoho pohybu zboží (jedné přepravy).

[4] Nelze ani přisvědčit názoru, že místem dodání, které je spojeno s přepravou, musí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy. Z rozhodnutí správce daně ani žalovaného nelze zjistit, jakým způsobem byly sporné řetězové transakce realizovány, tj. jaké subjekty do nich byly zapojeny, jaké smlouvy byly mezi nimi uzavřeny, kdy bylo zboží dodáno žalobci, kdy jej žalobce dodal svému odběrateli, kdy byla zajištěna přeprava zboží žalobcem, apod. Žalovaný pochybil, jestliže se v rámci posuzování otázky, kterému z více navazujících dodání lze přiřadit provedení přepravy, a přiřknout mu tím charakter intrakomunitárního dodání zboží, omezil pouze na zjištění, který subjekt zajistil provedení přepravy a kdo uhradil náklady s tím spojené. Závěr žalovaného vychází z neúplně zjištěného skutkového stavu, který vyžaduje rozsáhlé doplnění. Žalovaný zatížil daňové řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť se rovněž nesprávně vypořádal s důkazními návrhy žalobce.

[5] K důvodnosti třetího žalobního bodu uvedl, že postup k odstranění pochybností (stejně jako výzva k odstranění pochybností) je nástrojem řízení vyměřovacího. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, umožňuje, aby daňová kontrola byla provedena rovněž v rámci vyměřovacího řízení. Z hlediska časového tedy není mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou žádný rozdíl; k oběma lze přistoupit již v rámci vyměřovacího řízení, tedy před vlastním vyměřením daňové povinnosti. Správci daně však není dáno libovolně na výběr, který z těchto postupů využije. Postup k odstranění pochybností slouží jen k objasnění konkrétních pochybností, které brání řádnému stanovení daně. Je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. Daňovou kontrolu lze naproti tomu zahájit i bez jakýchkoliv pochybností o správnosti a úplnosti daňového tvrzení. Správce daně v posuzované věci formuloval ve výzvách k odstranění pochybností konkrétní pochybnost, a sice zda má žalobce nárok na odpočet DPH z pohonných hmot, které byly naloženy k přepravě v zahraničí. Rovněž vymezil, které listiny požaduje za účelem odstranění pochybností. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu je nutné zkoumat nejen podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností, ale i to, zda se jedná

o adekvátní procesní prostředek s ohledem na následující průběh daňového řízení. V okamžiku, kdy se postup k odstranění pochybností začne svým rozsahem vymykat charakteristikám tohoto postupu, je správce daně povinen tento postup ukončit a zahájit daňovou kontrolu. Správce daně v posuzované věci zvolil postup, který neumožňuje provádět rozsáhlé dokazování. V rámci tohoto postupu se přitom jal posuzovat otázku, kterému plnění v rámci řetězové transakce má být přiřčena přeprava zboží z jiného členského státu na území ČR. Nevhodnosti zvoleného postupu nasvědčuje i to, že již před zahájením prvního postupu k odstranění pochybností (za zdaňovací období únor 2012) prováděl u žalobce daňovou kontrolu téže daně za zdaňovací období srpen 2011. V situaci, kdy prověření účetních dokladů a evidencí žalobce nepostačovalo k odstranění pochybností o místu plnění přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění, měl správce daně zahájit daňovou kontrolu a další důkazní prostředky vyhledávat a provádět až v jejím rámci. Bylo nepřipustné provádět další dokazování v rámci postupů k odstranění pochybností, neboť správce daně přestal se žalobcem komunikovat. Komunikací mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž účelem je odstranění nejasností, se postup k odstranění pochybností vyznačuje. Správce daně naopak svoji činnost zaměřil výlučně na vyhledávání důkazů a ověřování skutečností zjištěných v účetnictví žalobce, což je typické pro daňovou kontrolu. Správce daně tak zatížil daňové řízení vadou. Jelikož se postup k odstranění pochybností stal nezákonným poté, kdy v něm správce daně pokračoval i po prověření účetních dokladů a evidencí žalobce, a to v podobě výzev k součinnosti třetích osob a dožádání, nemohl správce daně vycházet při vyměření daně z podkladů získaných ve fázi, kdy se tento postup stal nezákonným. Tato vada mohla mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí, přičemž nebyla zhojena v rámci řízení odvolacího.

II. Kasační stížnost

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) včasnou kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. V ní uvedl, že spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku **z důvodů**, že **A)** nepovažuje pro stanovení místa plnění u dodávek zboží, resp. intrakomunitárního dodání, za dostačující pouze jediné kritérium, a to zjištění dopravy; **B)** intrakomunitární charakter dodání nemohl být ke zjištěnému skutkovému stavu přiřknut plnění, které se uskutečnilo na začátku řetězce; **C)** krajský soud pro své závěry o neúplně zjištěném skutkovém stavu nereflktuje zjištěný skutkový stav a přenos důkazního břemene v daňovém řízení; **D)** postupy k odstranění pochybností se v dané věci nestaly nezákonnými procesními postupy, neboť procesními postupy v dané věci nedošlo k upření žádných procesních práv účastníka řízení, tedy takových, která by mu náležela, pokud by místo postupů k odstranění pochybností probíhaly daňové kontroly. Pro přehlednost uvádí kasační soud jednotlivé námitky níže v samostatných podkapitolách.

Důvod A)

[7] První kasační námitkou stěžovatel namítl, že nepovažuje pro stanovení místa plnění u dodávek zboží, resp. intrakomunitárního dodání, za dostačující pouze jediné kritérium, a to zjištění dopravy, jak konstatoval krajský soud. Soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015 - 43, který se týká typově shodné věci, avšak od posuzované věci se liší v otázce aplikace rozsudků Soudního dvora Evropské Unie (SDEU) ve věcech *EMAG* a *Euro Tyre*. Ve věci posuzované v rozsudku čj. 5 Afs 77/2015 - 43 rozhodlo Finanční ředitelství v Praze o odvolání, přičemž pro stanovení místa plnění u dodávek zboží dle § 7 odst. 2 zákona o DPH mimo tuzemsko považovalo za dostačující pouze jediné kritérium, a to právě, že žalobce byl tím, kdo zajišťoval přepravu. V nyní posuzované věci je kritérium přepravy důležitým faktorem, nikoli však jediným a nejdůležitějším. Krajský soud aplikoval závěry kasačního soudu, aniž by se věnoval odlišnostem daných věcí. Stěžovatel tedy odmítá, že by dospěl výkladem právních předpisů a judikatury k závěru, že přepravu lze přiřadit pouze tomu dodání, jehož účastníkem na straně dodavatele či odběratele byla osoba, která přepravu zajistila a zaplatila její náklady.

[8] Stěžovatel aplikoval ustanovení zákona o DPH, směrnici Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a zejména závěry rozsudků SDEU ve věci *EMAG* a *Euro Tyre*. Z rozsudku *EMAG* stěžovatel dovodil, že uskutečněnou přepravu zboží je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci v řadě. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, nebo v místě určení dodávky. Dle rozsudku ve věci *Euro Tyre* v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu nebo druhému dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodání uvnitř Společenství.

[9] Stěžovatel vycházel z uvedených závěrů, přičemž dospěl k závěru, že musí být plnění, kterému má být tato přeprava přičtena, určeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností dané věci. Zde se jednalo o řetězec, ve kterém žalobce nebyl prvním pořizovatelem od subjektu z jiného členského státu. Naopak se vyskytoval až v několikáté další transakci v řetězci, a to jako pořizovatel, tak i jako dodavatel. Až v rámci této dodávky realizoval prostřednictvím zmocněné osoby přepravu. Právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobce v jiném členském státě. Byly tedy splněny podmínky intrakomunitárního dodání (zajištění přepravy kupujícím nebo prodávajícím nebo jimi zmocněnou osobou, zboží skutečně opustilo území jiného členského státu). Žalobce nikdy neuvedl, že by byl někým zmocněn, navíc náklady na přepravu nikomu nefakturoval a sám byl osobou, která k přepravě zmocnila své dopravce. Žalobce se nacházel v postavení kupujícího i prodávajícího a měl právo nakládat se zbožím jako vlastník, neboť mohl po dobu přepravy disponovat se zbožím a fakticky mohl ovlivnit, zda k přepravě dojde či nikoliv. Samotné přebírání a přeprava zboží se uskutečňovala dle pokynů žalobce, což vyplynulo např. při místním šetření uskutečněném dne 12. 9. 2013 ke zdaňovacímu období srpen 2012. Dopravce dostával od žalobce jakožto od objednatele přepravy pokyny (jak se zbožím nakládat), a to částečně před přepravou a částečně na místě nakládky. Další podstatnou skutečností je to, že smluvní dopravce JASA s. r. o. má shodné sídlo jako žalobce a jeho obchodní manažerka je zároveň jednatelkou žalobce. Je zde nevyvratitelné personální propojení dopravce a žalobce. Právo nakládat se zbožím přešlo na žalobce v jiném členském státě a na dalšího pořizovatele přešlo až ve státě určení přepravy, tedy v České republice. Stěžovatel se tedy věnoval nejen organizaci přepravy, ale současně i tomu, kdy nabyl žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník, tedy kdy došlo k dodání zboží do jiného členského státu pro účely DPH.

Důvod B)

[10] V další kasační námitce stěžovatel uvádí, že intrakomunitární charakter dodání nemohl být vzhledem ke zjištěnému skutkovému stavu přirčknut plnění, které se uskutečnilo na začátku řetězce. Aby mohl být plátcem daně osvobozen od daně za zboží dodané do jiného členského státu, musejí být splněny podmínky v souladu s § 64 odst. 1 zákona o DPH, resp. s čl. 138 směrnice o DPH. Za tyto podmínky lze považovat skutečnosti, že zboží musí být dodáno osobě registrované k dani, zboží musí být odesláno či přepraveno do jiného členského státu a doprava musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Obecný závěr krajského soudu nelze aplikovat na posuzovanou věc, neboť neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Přepravu zajišťoval žalobce jakožto kupující (k některým zdanitelným obdobím platí, že přepravu zajišťoval subjekt stojící v řadě za ním). Žalobce se v některých případech nacházel rovněž v postavení prodávajícího a měl právo disponovat se zbožím jako vlastník. Žalobce vystupoval jako dopravce, který nebyl nikým zmocněn, resp. sám zmocnil k přepravě další subjekty. Náklady na přepravu nebyly nikomu přefakturovány.

[11] Správce daně měl v rámci postupů k odstranění pochybností spolehlivě zjištěno, že přepravu zajišťoval žalobce, což on sám nijak nezpochybňoval. Závěr krajského soudu, že by v řetězci figurovala zmocněná třetí osoba, nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu. V takové situaci není možné přiznat intrakomunitární dodání, neboť není splněna jedna z podmínek, a to organizace přepravy. Je totiž prokázáno, že přeprava byla zajištěna samotným žalobcem. Avšak další situace, kdy je přeprava zajišťována ve prospěch dodavatele žalobce, který teprve poté, co získal oprávnění nakládat se zbožím, následně zboží žalobci dodal, se týká právě nyní posuzované věci. V rámci dodávek od žalobcových dodavatelů žalobci byla zajišťována přeprava, a tedy splněna podmínka organizace přepravy. Nelze souhlasit s krajským soudem, že je možné přičknout intrakomunitární charakter plnění dodání, které se uskutečnilo na počátku řetězce, neboť postačí projev úmyslu pohonné hmoty přepravit do jiného členského státu např. předložením daňového identifikačního čísla členského státu EU, do kterého má být zboží přepraveno. V takovém případě není splněna podmínka, že skutečně došlo k přepravě zboží do jiného členského státu. V posuzované věci došlo k přepravě až v rámci dodávky mezi kupujícím a prodávajícím, kterými byl v obou případech žalobce. Žalobce nikdy netvrdil, že byl v rámci řetězce dodávky prvním pořizovatelem. Zjištěný skutkový stav vylučuje naplnění všech podmínek pro přičtení intrakomunitárního charakteru dodání subjektu, který v řetězci předchází dodání mezi žalobcem a jeho dodavatelem, neboť by nemohlo dojít ke splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (na straně druhé pořízení zboží z jiného členského státu).

Důvod C)

[12] V další části kasační stížnosti stěžovatel namítá, že krajský soud pro své závěry o neúplně zjištěném skutkovém stavu nereflektuje zjištěný skutkový stav a přenos důkazního břemene v daňovém řízení. Krajský soud uvedl, že měl stěžovatel provést důkaz mezinárodními listy CMR, údaji obsaženými ve VIES a v zásadě i údaji z dokladů eSD/ARC, a proto stěžovatel neúplně zjistil skutkový stav. Stěžovatel však poukazuje na odstavec 27 rozsudku SDEU ve věci *Euro Tyre*, ze kterého plyne, že posouzení toho, jakému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, má být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech zvláštních okolností umožňujících určit, jaké dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř Společenství. Stěžovatel již uvedl, jaké skutečnosti ho vedly k závěru, že je v dané věci nutné přiřadit intrakomunitární dodání právě transakcím mezi dodavatelem žalobce a žalobcem v případech, kdy přepravu realizoval na své náklady právě žalobce a právo nakládat se zbožím jako vlastník na něho přešlo již v jiném členském státě. Tyto skutečnosti byly současně východiskem stěžovatele pro hodnocení navržených důkazů. Stěžovatel se s navrženými důkazy vypořádal v seznámení ze dne 8. 12. 2014, čj. 32620/14/5200-20441-708995, kterým současně stanovil žalobci lhůtu k vyjádření se ke skutečnostem, s nimiž byl seznámen.

[13] Krajský soud popírá princip udržení a přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, které je postaveno na zásadě, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat pouze skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má také povinnost prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu opět na daňový subjekt, který je povinen následně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení atd., nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Naopak je povinen pouze prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 61).

[14] Správce daně vyjádřil několikrát pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. V rámci řízení před správcem daně byly k těmto pochybnostem provedeny postupy k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a § 90 daňového řádu. V odvolacím řízení došlo ke změně právního názoru, který byl vyjádřen v seznámení čj. 32620/14/5200-20441/708995. Součástí tohoto seznámení byly jasné a určité závěry stěžovatele o tom, že v případě, kdy bylo zjištěno, že v rámci řetězové dodávky zboží byla uskutečněna jedna přeprava zboží z jiného členského státu přímo do tuzemska a tuto přepravu realizoval na své náklady žalobce, a kdy právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na žalobce v jiném členském státě, došlo ze strany žalobce k porušení hmotněprávních norem, zejména § 72 zákona o DPH. Důvodem porušení je, že žalobce nepřijal zdanitelné plnění dle zákona o DPH, což je základní předpoklad pro uplatnění nároku na odpočet daně pořizovatelem, a proto neměl nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. V případech, kdy přepravu uskutečnil subjekt stojící v řetězci za žalobcem, nebyla v návaznosti na přijatá plnění mimo tuzemsko následná uskutečněná plnění dle § 2 zákona o DPH předmětem tuzemské daně. Vzhledem k § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH byl ale žalobce povinen přiznat daň uvedenou na dokladu. Stěžovatel tak v odvolacím řízení procesním postupem naplnil § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a důkazní břemeno přenesl zpět na žalobce.

[15] Stěžovatel dal zákonným způsobem žalobci možnost unést důkazní břemeno a bylo jen na něm, jakým způsobem prokáže svá tvrzení. Pokud se žalobce snažil v odvolacím řízení předestřít, že zde figuroval další subjekt, kterým by současně musel být žalobce zmocněn k přepravě plnění, měl tuto skutečnost doložit. Žalobce naopak navrženými důkazními prostředky pouze odkazoval na skutečnost, že intrakomunitární plnění vykázaly již subjekty na počátku řetězce. Žalobce nevystupoval v rámci řetězové dodávky jen jako subjekt zajišťující přepravu pohonných hmot, nýbrž současně i jako odběratel a dodavatel zboží. Žalobce zmocnil dopravce a dával mu pokyny pro vyplnění údajů v CMR. Musel tedy vědět, kdo je posledním poskytovatelem se zahraničním DIČ a kdo je prvním subjektem s českým DIČ. Nesrovnalosti měl vysvětlit a rozkrýt. Nevysvětlil, kdo mu dal pokyny a informace. Nikdy se nevyjádřil, že by byl k přepravě zmocněn některým z těchto prvních účastníků. Ani nevysvětlil, proč náklady na přepravu nesl sám a tyto nikomu nepřefaktoval. K posouzení práva nakládat se zbožím jako vlastník se vyjádřil ve vztahu ke spotřební dani. V odpovědi na seznámení čj. 32620/14/5200-20441-708995 neodstranil pochybnosti, k hodnocení provedených důkazů se nevyjádřil, resp. argumentaci stěžovatele na str. 11 a 12 uvedeného seznámení považuje za odmítnutí navržených důkazů. Naopak navrhl provedení pouze takových důkazů, kterými nemohlo dojít k prokázání jeho tvrzení. Dále stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009, čj. 2 Afs 124/2008 - 127, týkající se řádného odůvodnění neprovedení určitého navrženého důkazu.

Důvod D)

[16] Poslední kasační námitkou stěžovatel namítl, že postupy k odstranění pochybností se v dané věci nestaly nezákonnými procesními postupy, neboť procesními postupy v dané věci nedošlo k upření žádných procesních práv žalobce, tedy takových, která by mu náležela, pokud by místo postupů k odstranění pochybností probíhaly daňové kontroly. V rámci daňového řízení může správce daně zvolit jeden či více postupů, kterými dosáhne cíle správy daní. Proces dokazování je realizován jak v daňové kontrole, tak v rámci postupu k odstranění pochybností a případně v rámci řízení odvolacího. Právní úprava dotčených postupů vykazuje značné shody, které se týkají procesu dokazování. Zásadní je, že daňový subjekt má v rámci obou postupů právo vyjádřit se, vysvětlit, doplnit a prokazovat skutečnosti, které správce daně naformuluje jako předmět daňové kontroly nebo pochybnosti označené ve výzvě. Konečný výsledek těchto postupů je daňovému subjektu oznámen, ať již projednáním zprávy o daňové kontrole nebo přímo rozhodnutím o stanovení daně.

[17] V nyní posuzované věci mohl žalobce v odvolacím řízení, které navazovalo na rozhodnutí vydaná na základě výsledků postupů k odstranění pochybností, realizovat svá práva bez ohledu

na to, jakým způsobem byla daňová povinnost stanovena. Žalobci nebyla v řízení ze strany správce daně žádná práva upřena a proces dokazování proběhl zcela v souladu se zákonem. Daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně rozhodnutí platí obě rozhodnutí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 42/2010 - 52). Pokud by tedy krajský soud správně učinil přezkum toho, která práva konkrétně byla žalobci upřena, musel by nutně dojít k závěru, že žalobce nebyl ochuzen o realizaci žádného z práv, které by mu jinak svědčilo v případě, kdy by správce daně přešel i po prověření účetních dokladů a evidencí, a to v podobě výzev k součinnosti třetích osob a dožádání, do režimu daňové kontroly. Skutkový stav byl zjištěn dostatečným způsobem a výsledek daňové kontroly by tak mohl být totožný, neboť nebylo shledáno, že by správce daně jednal nezákonně při konkrétním provádění určitých úkonů, resp. při procesu dokazování, a že by upřel žalobci určitá práva. Zvolený postup byl správný a daň byla vyměřena ve správné výši.

[18] Z uvedeného důvodu navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[19] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s tvrzeními a právními názory stěžovatele, který v průběhu postupu k odstranění pochybností ani v průběhu odvolacího řízení neprovedl celkové posouzení všech okolností posuzovaných obchodních případů při určení plnění v rámci jednotlivých dodávek zboží, jimž měla být přiřazena přeprava, a to za účelem prokázání splnění podmínek pro určení intrakomunitárního plnění. Stěžovatel v rozporu s provedenými důkazy, při bezdůvodném opomenutí žalobcem navrhovaných důkazů, zcela nesprávně vyvodil, že žalobce provedl organizaci přepravy a současně tím nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník.

[20] Žalobce je toho názoru, že samotná organizace přepravy nemůže být rozhodujícím kritériem pro posouzení tzv. „řetězové dodávky“. Stejně tak nemůže být jediným rozhodujícím či dostatečným kritériem přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Je nepochybně nutno přihlédnout též k tomu, že při přepravě zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nemůže dojít k přechodu „ekonomického vlastnictví“, neboť v tomto režimu musí být plněny podmínky, které v podstatě znemožňují volně nakládat se zbožím až do doby propuštění zboží do režimu volného oběhu. Platí, že teprve po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně lze toto zboží přemístit a následně s ním disponovat, fakticky i právně.

[21] Dle žalobce byl procesní postup správce daně nezákonný, neboť nezahájil řádnou daňovou kontrolu, v jejímž rámci by musel ověřit a zjistit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a teprve poté daň vyměřit. Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Soud usnesením ze dne 15. 8. 2016, čj. 1 Afs 87/2016 - 40, přerušil řízení o nyní projednávané kasační stížnosti. Důvodem byla skutečnost, že první senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 10. 6. 2015, čj. 1 Afs 183/2014 - 37, postoupil danou věc rozšířenému senátu, jelikož dospěl k závěru, že je rozporná judikatura Nejvyššího správního soudu v otázce přípustnosti námitek proti zahájení a průběhu daňové kontroly v žalobě proti rozhodnutí (dodatečnému vyměření daně), jemuž tato

kontrola předcházela. S ohledem na obsah kasačních námitek obsažených v části D) byly dle soudu dány důvody pro přerušení řízení ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.

[24] Rozhodnutím ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 55, rozšířený senát rozhodl takto:

„I. V žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s.

II. Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom spravit a vyřvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“

[25] Usnesením ze dne 29. 11. 2016, čj. 1 Afs 87/2016 – 42, rozhodl soud o pokračování v řízení o nyní projednávané kasační stížnosti. Současně účastníky vyzval, aby se k závěrům obsaženým v rozhodnutí rozšířeného senátu vyjádřili. Žádný z účastníků této možnosti nevyužil.

[26] V souladu se závěry, které rozšířený senát učinil ve shora citovaném usnesení, soud konstatuje, že i námitky týkající se zákonnosti postupu k odstranění pochybností [důvod D)] mohou být předmětem přezkumu v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně a tedy i kasační stížnosti mířící proti rozsudku krajského soudu.

[27] Kasační stížnost není důvodná.

IV.A Relevantní právní rámec

[28] Podle § 2 odst. 1 písm. a) a c) bod 1. zákona o DPH je předmětem daně dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku a dále též pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti [shodně viz čl. 2 odst. 1 písm. a) a b) bod i) směrnice o DPH].

[29] Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH je místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Podle odst. 2 citovaného ustanovení je 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, místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná (shodně viz čl. 32 směrnice o DPH).

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

a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží,

b) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo

c) zmocněnou třetí osobou.

[31] Podle § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH se pro účely tohoto zákona považuje za pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických

činností v tuzemsku, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a toto zboží bylo plátcem v rámci uskutečňování ekonomických činností v tomto jiném členském státě vyrobeno, nakoupeno, pořízeno z dalšího členského státu nebo dovezeno z třetí země.

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

[33] Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníků. Podle odst. 2 citovaného ustanovení se dodáním zboží do jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

[34] Podle § 72 zákona o DPH je plátcem je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.

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

[36] Pro rozhodnutí ve věci je podstatné posouzení sporné právní otázky, kdy, kde a mezi kým došlo k dodání zboží. S tím souvisí také zejména ve vztahu k zákonu o DPH osvětlení pojmů „dodání zboží“ a „řetězový obchod“.

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

[38] V nyní projednávané věci není sporu o tom, že žalobce nakupoval pohonné hmoty způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Řetězovým obchodem se rozumí transakce, kdy je zboží přeprodáváno několika subjekty mezi sebou; touto problematikou se zabýval např. rozsudek *EMAG a další*, C-245/04 (dále jen „*EMAG*“), v němž SDEU dovodil, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo

po ní následuje. Dle rozsudku SDEU je možné uskutečňenou přepravu zboží přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky. Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Další podmínkou, aby se na straně kupujícího jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, je, že kupující nabude právo nakládat se zbožím jako vlastník.

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

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

IV.B Relevantní skutkové okolnosti

[41] Nejvyšší správní soud zjistil z předložených daňových spisů tyto podstatné skutečnosti: Za výše uvedená jednotlivá zdaňovací období (bod [1] rozsudku) správce daně na základě § 89 daňového řádu zaslal žalobci výzvy k odstranění pochybností. Jednalo se o pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, který se vztahoval k nákupu pohonných hmot v případech, kdy dle předložené záznamní povinnosti vztahující se k pohonným hmotám bylo místo nakládky mimo území ČR. Žalobce k jednotlivým zdaňovacím obdobím doložil evidence, daňové doklady a záznamy. Z nich správce daně zjistil, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za nákup pohonných hmot, jejichž původ byl v jiném členském státě, pohonné hmoty byly stáčeny do automobilových cisteren přímo v rafineriích v jiném členském státě a vezeny do ČR ke konečnému odběrateli do čerpacích stanic. Pohonné hmoty byly dodávány mezi několika subjekty v řadě s jedinou přepravou přímo z rafinerií v jiném členském státě do čerpacích stanic v tuzemsku.

[42] Správce daně neuznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, u kterých zjistil, že přepravu z jiného členského státu zajišťoval buď žalobce prostřednictvím svých smluvních přepravců, nebo subjekt stojící v řetězci za daňovým subjektem. Místo plnění se v souladu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o DPH ve všech těchto případech nacházelo v jiném členském státě. Vzhledem k tomu nešlo o dodání zboží ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH předmětem daně a nemohlo být ani zdanitelným plněním. Jelikož žalobce nepřijal zdanitelné plnění dle zákona o DPH, což je základní předpoklad pro uplatnění nároku na odpočet daně pořizovatelem, neměl dle § 72 odst. 1 cit. zákona nárok na odpočet daně.

[43] V rámci postupů k odstranění pochybností ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen, červen, srpen, září a prosinec 2012 proběhla dne 3. 7. 2013 ústní jednání správce daně, při nichž správce daně seznámil žalobce s výsledky postupů k odstranění pochybností. Vycházel z dokladů předložených žalobcem [evidence DPH za příslušný měsíc, faktury přijaté, doklady k přijatým platbám (přijaté daňové zálohové listy), dobropisy k přijatým platbám (přijaté dobropisy daňových zálohových listů), vydané faktury], ze záznamní povinnosti žalobce a z odpovědí přepravních společností a výsledků dožádání. Po seznámení s výsledky žalobce sdělil, že navrhne doplnění dokazování. Dne 15. 7. 2013 zaslal správci daně návrh na doplnění dokazování dle § 90 odst. 3 daňového řádu. V něm uvedl, že považuje dokazování za neúplné, neboť správce daně nezjišťoval, zda doprava nebyla přiřazena některému z předchozích dodání. Navrhl tedy, aby správce daně alespoň dodatečně zjistil, ke kterým dodáním v rámci těchto řetězových dodávek byla přiřazena přeprava jinými správci daně, resp. v jiných probíhajících či již skončených daňových řízeních. Navrhl provést důkaz mezinárodními nákladními listy (CMR), přiznáním k DPH a související daňovou evidencí, kterou předal svému správci daně odesílatel i příjemce uvedený v CMR, souhrnným hlášením příjemce dle CMR, daňovými doklady vystavenými odesílatelem dle CMR (za účelem zjištění, zda dokládá dodání zboží do jiného státu EU), daňovými doklady vystavenými příjemcem dle CMR (k prokázání, že jím poskytnuté další dodání zboží je tuzemským plněním), dokladem o dopravě vybraných výrobků z elektronického systému EMCS. V úředních záznamech ze dne 19. 7. 2013 správce daně uvedl, že přiřazení přepravy ke konkrétnímu dodání v rámci řetězové transakce učinil na základě zjištění, kdo přepravu zajišťoval. Z dokladů předložených žalobcem, ze záznamní povinnosti, z výsledků dožádání správců daně příslušných dopravců a výzev k součinnosti na jednotlivé dopravce bylo zjištěno, že přepravu zajistil žalobce nebo další subjekty stojící v řetězci za ním. Postup k odstranění pochybností bude ukončen. Dne 24. 7. 2013 byly vydány platební výměry. V jejich odůvodnění správce daně uvedl, že za odůvodnění se dle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje protokol o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností ze dne 3. 7. 2013, a dále odůvodnil neprovedení dalších důkazů navržených žalobcem (shodně jako v úředním záznamu ze dne 19. 7. 2013, viz výše).

[44] V rámci postupů k odstranění pochybností ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, červenec, říjen 2012, leden, únor, březen 2013 proběhla dne 17. 9. 2013 a 20. 9. 2013 ústní jednání správce daně, při nichž správce daně seznámil žalobce s výsledky postupů k odstranění pochybností. Vycházel z dokladů předložených žalobcem [evidence DPH za příslušný měsíc, faktury přijaté, doklady k přijatým platbám (přijaté daňové zálohové listy), dobropisy k přijatým platbám (přijaté dobropisy daňových zálohových listů), vydané faktury], ze záznamní povinnosti žalobce, z odpovědí třetích osob na výzvy správce daně k poskytnutí informací a z výsledků dožádání. Po seznámení s výsledky žalobce sdělil, že navrhne doplnění dokazování. Dne 24. 9. 2013 zaslal žalobce správci daně návrh na doplnění dokazování dle § 90 odst. 3 daňového řádu, jenž je po obsahové stránce totožný s návrhem ze dne 15. 7. 2013, který se týká ostatních zdaňovacích období (viz výše). V úředních záznamech ze dne 2. 10. 2013 správce daně uvedl, že přiřazení přepravy ke konkrétnímu dodání v rámci řetězové transakce učinil na základě zjištění, kdo přepravu zajišťoval. Z dokladů předložených žalobcem, ze záznamní povinnosti, z výsledků dožádání správců daně příslušných dopravců a výzev k součinnosti na jednotlivé dopravce bylo zjištěno, že přepravu zajistil

žalobce nebo další subjekty stojící v řetězci za ním. Postup k odstranění pochybností bude ukončen. Dne 7. 10. 2013 byl vydán platební výměr, jehož odůvodněním je protokol o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností ze dne 17. 9. 2013, resp. 20. 9. 2013. Dále je v něm odůvodněno, proč správce daně neprovedl navržené důkazy, a to shodně jako v úředním záznamu ze dne 2. 10. 2013.

[45] Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, v nichž uvedl, že správce daně neprovedl dokazování v plném rozsahu, čímž si vytvořil podmínky k účelovému přiřazení přepravy k obchodní transakci mezi žalobcem a jejím dodavatelem, a vůbec se nezabýval skutečnostmi, zda přeprava byla či nebyla přiřazena k některému z předchozích dodání v rámci řetězové dodávky. Žalobce se domnívá, že k intrakomunitárnímu dodání zboží došlo na počátku řetězce mezi odesílatelem a příjemcem, kteří jsou uvedeni v mezinárodním nákladním listu CMR. Provést důkaz těmito listinami ovšem správce daně odmítl. Žalobce setrval na svých důkazních návrzích. Vzněl i další odvolací námitky. K odvolání proti platebnímu výměru za zdaňovací období srpen 2012 žalobce připojil listiny dokumentující prodej pohonných hmot mezi slovenskou společností JOPI TRADE spol. s r. o. a českou společností SO-AND-SO s. r. o., z nichž vyplývá, že dopravu pohonných hmot provedla společnost JASA s. r. o., přičemž společnost JOPI TRADE spol. s r. o. dodala zboží české společnosti jako intrakomunitární plnění, čemuž odpovídá obsah daňových dokladů a výpis z elektronického průvodního administrativního dokumentu (eSD).

[46] Dne 16. 9. 2014 si stěžovatel opatřil od dožádaných správců daně informace o daňových příznáních společnosti SO-AND-SO s. r. o. a rámcové smlouvy uzavřené žalobkyní se společnostmi F. E. T. - Financial Expert Trading spol. s r. o. a MIPO GROUP s. r. o. Součástí neveřejné části spisu stěžovatele je protokol o místním šetření ze dne 12. 9. 2013, které bylo provedeno na základě žádosti o mezinárodní spolupráci ze strany orgánů slovenské daňové správy v prostorách společnosti JASA s. r. o., a při něm pořízené kopie mezinárodních nákladních listů, dodacích listů a záznamů o provozu dopravního prostředku týkající se přepravy zboží zajištěné společností JASA s. r. o. pro společnost JOPI TRADE, spol. s r. o.

[47] Stěžovatel doručil dne 10. 12. 2014 žalobci písemnost Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem (§ 115 odst. 2 daňového řádu) ze dne 8. 12. 2014. Žalobce se k písemnosti vyjádřil podáním ze dne 23. 12. 2014. Stěžovatel rozhodnutím ze dne 28. 1. 2015 změnil napadené platební výměry v některých ukazatelích uvedených v daňových příznáních, výši daně vyměřenou platebními výměry ovšem ponechal beze změny. K důkazním návrhům uplatněným v odvolání uvedl, že protokol o místním šetření, které správce daně provedl na základě mezinárodního dožádání slovenské daňové správy, potvrdil závěr správce daně, že místo plnění u předmětných dodávek pohonných hmot bylo v jiném členském státě. Ve vztahu k dokladům CMR a eSD/ARC uvedl, že neprokazují, kdo skutečně přepravu zajišťoval a realizoval. Odesílatel a příjemce uvedený na dokladech neodpovídají skutečnosti, neboť mezi odesílatelem JOPI TRADE, spol. s r. o. a příjemcem SO-AND-SO s. r. o. nedošlo k přepravě zboží, nemají tedy vůbec být uvedeni na dokladech. Mezi těmito společnostmi nemohlo dojít k intrakomunitárnímu plnění, protože přepravu nezajišťoval ani prodávající, ani pořizovatel, ani jimi zmocněná osoba. Daňové příznání, daňová evidence a souhrnné hlášení společnosti JOPI TRADE, spol. s r. o. dokládají jen to, jak předmětná plnění tato společnost vykazala. Neprokazují, kde bylo skutečné místo plnění. Totéž platí i ve vztahu k daňovým příznáním společnosti SO-AND-SO s. r. o., která nadto podala daňové příznání jen za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2012 a nevykazala v nich pořízení zboží z jiného členského státu.

IV.C Vypořádání námitek A) a B)

[48] Nejvyšší správní soud vypořádá kasační námitky označené stěžovatelem jako A a B společně, neboť jejich posouzení spolu úzce souvisí.

[49] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že již v obdobných případech rozhodoval. Ať již jde o rozsudek ve věci téhož žalobce (zdaňovací období srpen 2011) ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015 – 43, či rozsudek ze dne 22. 12. 2016, čj. 2 Afs 155/2016 – 70, přičemž popřel daňovými 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 dle zákona o DPH, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník pohonných hmot. Již na tomto místě Nejvyšší správní soud uvádí, že ani v nyní souzené věci se nejedná o situaci natolik odlišnou, aby bylo potřebné vyslovit jiný závěr.

[50] V nyní projednávané věci není sporu o tom, že žalobce nakupoval pohonné hmoty způsobem nazývaným „*řetězový obchod*“. Správce daně pro určení toho, zda se jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, z něž lze uplatnit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, posuzoval, jestli se jednalo o dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou. Pro přiřazení přepravy pak považoval za klíčové určit, zda v rámci dané transakce byla prodávajícím, kupujícím nebo zmocněnou třetí osobou realizována přeprava, a dále určit místo, ve kterém došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Plnění, kterému bude přičtena intrakomunitární přeprava, je pak za splnění dalších podmínek osvobozeno od daně. Správce daně uvedl, že v daném případě byly transakce s pohonnými hmotami prováděny v rámci řetězců společností, kdy docházelo k postupnému převodu vlastnického práva k předmětnému zboží, které bylo přepravováno z rafinerie v jiných členských státech (kde byly pohonné hmoty stáčeny do cisteren přímo v rafineriích) do České republiky ke konečnému odběrateli do čerpacích stanice. Mezi prvním tuzemským odběratelem a společnostmi, které dodávaly pohonné hmoty žalobci bylo v řadě několik subjektů, které si mezi sebou pohonné hmoty dodávaly. Tato přeprava přitom může být přičtena pouze jedné z dodávek v řetězci, kterou je pak nutno považovat za intrakomunitární plnění. Ostatní transakce, které předchází danému plnění, jsou považovány za dodávky s místem plnění v jiném členském státě.

[51] Daňové orgány pak ze skutečnosti, že žalobce zajišťoval dopravu prostřednictvím svých smluvních dopravců, případně dopravu zajišťovaly subjekty stojící v řetězci až za žalobcem, dovodily, že přepravu je nutno přičíst obchodním transakcím mezi žalobcem a jeho dodavateli, případně transakcím v řetězci za žalobcem. Tato dodání pak posoudily jako dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou podle § 7 odst. 2 zákona o DPH, dle něž se za místo dodání považuje místo, kde se zboží nachází v době počátku přepravy, tedy jiný členský stát. Veškerá plnění, která předcházela tomuto obchodu, pak musí být považována za plnění s místem plnění mimo tuzemsko, která nejsou předmětem DPH; žalobci tak nevznikl nárok na odpočet tuzemské daně a v případě, že přepravu zajišťoval další subjekt v řetězci za daňovým subjektem, neměla být z těchto plnění přiznána ani daň na výstupu. Vzhledem k tomu, že žalobce vystavil daňové doklady, bylo jeho povinností ve smyslu § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH tuto daň přiznat a zaplatit.

[52] Jak vyplývá ze stěžovatelova rozhodnutí a platebních výměrů, které vydal správce daně, správní orgány si byly vědomy při vydání svých rozhodnutí shora uvedené právní úpravy a judikaturního rámce, který je pro případ žalobce relevantní. Shodně s krajským soudem je však nutno uzavřít, že právní úpravu a judikaturu na případ neaplikovaly správně.

[53] Správce daně a následně též žalovaný zaměřili provedené dokazování na posouzení otázky, kdo zajišťoval přepravu pohonných hmot z jiného členského státu EU na území ČR a kdo zaplatil přepravné. Jiné okolnosti nebyly v daňovém řízení zjišťovány s odůvodněním, že bylo jednoznačně prokázáno, kdo přepravu objednal a zaplatil, což je jediné kritérium pro přiřazení přepravy ke konkrétnímu dodání v rámci řetězové transakce. Tvrdí-li stěžovatel, že v řízení se zabýval též otázkou, kdy na žalobce bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, nemá toto tvrzení oporu ve spise. Stěžovatel v rozhodnutí o odvolání sice konstatuje, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo

na žalobce v jiném členském státě, to však dovozuje opět pouze ze způsobu organizace dopravy zboží (žalobce udílel pokyny k přepravě zboží, rozhodoval, zda k přepravě dojde či nikoli).

[54] Otázka přiřazení přepravy závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností posuzované věci a zejména na určení okamžiku, kdy bylo na konečného příjemce převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nejvyšší správní soud zde nemůže než odkázat na závěr krajského soudu, že správce daně, a potažmo stěžovatel, přistoupil k posouzení sporné otázky a k výkladu relevantní judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu až příliš zjednodušujícím způsobem, neboť považoval pro stanovení místa plnění (dodání) u dodávek zboží (pohonné hmoty) dle § 7 odst. 2 zákona o DPH mimo tuzemsko za dostačující *de facto* jediné kritérium, a to že právě žalobce byl tím, kdo zajišťoval přepravu, přičemž právo přepravy zboží z jiného členského státu do tuzemska se odvíjí od práva dispozice se zbožím jako vlastník. Z citovaného rozsudku Soudního dvora ve věci *Euro Tyre* však vyplývá, že skutečnost, že koncový odběratel zajišťoval dopravu, nemůže být považována za skutečnost, která by umožňovala učinit závěr, že místo plnění u dodání, které bylo druhé (a další) v pořadí, tj. dodání žalobci, bylo v zahraničí, jak dovozuje stěžovatel. Naopak z něj vyplývá, že pokud nejsou zjištěny zvláštní okolnosti, které by takovému závěru bránily, je zpravidla třeba zohlednit záměry jednotlivých článků řetězce, zejména pak kupujících.

[55] Jak již bylo uvedeno, podle § 13 odst. 1 zákona o DPH (*dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*). Daňové orgány sice správně vyšly z toho, že pokud jde o nakládání se zbožím jako vlastník, nejedná se o ekvivalent vlastnického práva a že tedy skutečně lze za určitých okolností i faktické nakládání se zbožím, bez toho, aby bylo převedeno vlastnické právo, považovat za dodání ve smyslu zákona o DPH, pominuly však tu skutečnost, že nebylo prokázáno, že na žalobce právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník někdy někdo převědl. Ze spisu plyne, že ačkoli žalobce měl fakticky v průběhu přepravy tyto pohonné hmoty ve své detenci, nemohl s nimi disponovat jinak než jako dopravce, neboť pouze k takovému jednání byl smluvně oprávněn. Správce daně ostatně nikdy ani netvrdil, že by žalobce od některého z předchozích vlastníků (ať již jde o původního vlastníka nebo o další subjekty v řetězci) oprávněně svědčilo také právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastník, tedy možnost tyto pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. Správce daně tuto skutečnost dovodil pouze ze skutečnosti, že žalobce organizoval přepravu pohonných hmot. Taková konstrukce však odporuje smyslu uvedeného ustanovení. Soudní dvůr již v minulosti dovodil ve věci C-435/03 *British American Tobacco International, Newman Shipping & Agency Company*, že krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží. Nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník. Krádež tedy nemůže být považována za převod mezi poškozeným a pachatelem trestného činu. Ačkoli je situace v nyní projednávané věci poněkud odlišná, lze smysl uvedeného vztáhnout i na ni. Ani pouhé zajištění dopravy zboží nemůže z dopravce učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem pohonných hmot. Detentor má sice věc ve své moci a fakticky ji ovládá, jako v nyní projednávané věci stěžovatelka, avšak nakládá s věcí jako s cizí, absentuje zde *animus possidendi* (k tomu viz V. Knapp a kol., *Občanské právo hmotné*, svazek I., Codex, Praha 1997, str. 220 an., též J. Fiala, M. Kindl a kol., *Občanské právo hmotné*, Aleš Čeněk, Plzeň 2007, str. 244).

[56] Správce daně navíc vycházel z toho, že místem dodání, které je spojeno s přepravou, musí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy. Správce daně vůbec nehodnotil, jestli nebyla spojena s přepravou předchozí dodání uskutečněná před touto transakcí, vůbec nezjišťoval celý řetězec subjektů zapojených do jednotlivých transakcí, nezjišťoval prvního pořizovatele, který předložil své identifikační číslo k DPH a který projevil záměr přepravit zboží na území jiného členského státu apod. V případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících

dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU (srov. rozsudek *Euro Tyre*).

[57] Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, na kterého bylo převedeno na území jiného členského státu právo nakládat se zbožím jako vlastník. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že dodání zboží v jiném členském státě může být totiž uskutečněno také předáním zboží prodávajícím dopravci k přepravě ve prospěch prvního kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přitom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel). Z napadeného rozhodnutí nicméně neplyne, který ze subjektů v řetězci byl prvním pořizovatelem. Ze spisu a z doposud provedeného dokazování je ale evidentní, že prvním pořizovatelem nebyl žalobce (jak ostatně tvrdí v kasační stížnosti též stěžovatel), který neměl žádný smluvní vztah se zahraniční rafinerií, a ta na něj proto nemohla ani oprávněně převést právo nakládat se zbožím jako vlastník.

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

[59] Stěžovatel namítá, že krajský soud na souzenou věc nesprávně aplikoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015 – 43, který se týká typově shodného případu, nicméně věci se od sebe liší v otázce aplikace rozsudků SDEU správcem na daně na skutkově podobné situace.

[60] Tato námitka není důvodná. Krajský soud vycházel z obecných závěrů, které kasační soud dovodil ve věci čj. 5 Afs 77/2015 – 43, zohlednil ale konkrétní skutkové okolnosti souzeného případu a na něj tyto obecné závěry aplikoval. Takovému postupu krajského soudu nelze nic vytknout, naopak je plně v souladu s povinností soudů respektovat závaznou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[61] Nadto i v nyní projednávané věci je zjevné, že správce daně považoval pro posouzení místa dodání za rozhodující tzv. kritérium organizace přepravy. Z protokolů o projednání výsledků postupů k odstranění pochybností (které jsou dle § 147 odst. 4 daňového řádu považovány za odůvodnění platebních výměrů) plyne ve vztahu k žalobci toliko, že mezi prvním tuzemským odběratelem a společnostmi, které dodávaly pohonné hmoty žalobci, bylo v řadě několik subjektů, které si mezi sebou zboží dodávaly, dopravu zajišťoval žalobce prostřednictvím svých smluvních dopravců a s přepravou bylo spojeno dodání zboží mezi dodavatelem žalobce a žalobcem; faktury za dopravu pohonných hmot hradil a měl zahrnuté ve svém účetnictví žalobce. V druhé části případů pak dopravu nezajišťoval žalobce a neměl ji zahrnutou ve svém účetnictví, ale subjekty stojící v řetězu za žalobcem, šlo tedy o dodání mimo tuzemsko. Správce daně v protokolech také konstatoval, že původ pohonných hmot byl v jiném členském státě, byly stáčené do automobilových cisteren přímo v rafinériích v jiném členském státě, z rafinérií byly vezeny do ČR přímo konečnému odběrateli do čerpacích stanic, přičemž se jednalo o řetězové obchody. Žádné jiné okolnosti těchto řetězových obchodů (kromě toho, kdo zajišťoval dopravu) správce daně nezjišťoval.

[62] Ani ze stěžovatelova rozhodnutí nelze zjistit, zda byly posuzovány další okolnosti řetězových obchodů. V bodě 40 odůvodnění rozhodnutí stěžovatel uvádí, že přepravu zajišťoval a realizoval žalobce (nebo subjekty v řetězci za ním); přeprava proto měla být přiřazena právě až transakcím, které realizoval žalobce nebo subjekty v řetězci za ním. Stěžovatel zde dále uvedl, že žalobce jako subjekt, který uskutečňoval přepravu, měl skutečné právo disponovat se zbožím po dobu jeho přepravy a fakticky tak mohl ovlivnit, zda k přepravě dojde, či nikoli. Z těchto okolností lze dle stěžovatele dovodit, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobce v jiném členském státě a na dalšího pořizovatele až ve státě určení přepravy, tj. v České republice.

[63] Z výše uvedeného plyne, že stěžovatel dovodil právo nakládat se zbožím jako vlastník toliko opět jen ze skutečnosti, že žalobce organizoval a zajišťoval přepravu. Jak již ale soud několikrát zmínil, takové posouzení, bez zkoumání transakcí na počátku řetězce je nedostatečné, a nelze z něj činit závěry, které činí stěžovatel. Tvrdí-li tedy stěžovatel (viz bod 5 kasační stížnosti), že přihlédl též k dalším skutečnostem, které při správě daní vyšly najevo, není toto patrné z obsahu jeho rozhodnutí.

[64] V této souvislosti je nutno připomenout závěry SDEU učiněné ve věci *Euro Tyre*, že postačuje, pokud první pořizovatel, který nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem; v takovém případě musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství.

[65] Namítá-li stěžovatel, že tento obecný závěr krajského soudu neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu, jde právě o důsledek skutečnosti, že správce daně neprovedl žalobcem navrhované důkazy, které předložil za účelem zjištění, zda nelze charakter intrakomunitárního dodání přiřadit některému z dodání, které v řetězci předchází plnění přijatému žalobcem. Ty totiž mohou objasnit, jak řetězový obchod probíhal mezi subjekty v řadě před žalobcem, tedy i to, na který subjekt a kdy bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník.

[66] Stěžovatel rozporuje hypotetické situace nastíněné (s ohledem na relevantní judikaturu) krajským soudem. Právě hypotetičnost úvah krajského soudu vychází z toho, že správce daně a stěžovatel nedostatečně rozkryli fungování řetězových obchodů, kterých se účastnil žalobce, a dodání přiřkli bez posouzení všech zvláštních okolností případu. Na rozdíl od stěžovatele má soud za to, že i u těchto hypotetických situací lze naplnit všechny podmínky intrakomunitárního dodání subjektu, který v řetězci předchází dodání mezi žalobcem a jeho dodavatelem.

IV.D Důkazní břemeno v daňovém řízení

[67] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud popírá princip udržení a přenášení důkazního břemene v daňovém řízení. Z kasační stížnosti lze snad dovodit, že stěžovatel spatřuje konkrétní porušení tohoto principu v tom, že mu krajský soud vytkl, že nevyhověl návrhům na doplnění dokazování předloženým žalobcem v rámci odvolacího řízení.

[68] Stěžovateli lze přisvědčit v obecných východiscích týkajících se přenosu daňového břemene v daňovém řízení.

[69] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Daňový subjekt podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

[70] Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124).

[71] Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. výše uvedený rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119).

[72] Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).

[73] Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba (plátce daně), která je jako poskytovatel plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá (rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou

důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (výše uvedený rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).

[74] Jak vyplývá ze shora zmíněné judikatury Nejvyššího správního soudu a SDEU, při řetězových obchodech je vždy třeba celkově posoudit všechny okolnosti projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodání uvnitř Společenství. Krajský soud stěžovateli neuložil, aby sám prokázal, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Stěžovatele však zavázal, aby se v návaznosti na důkazní návrhy žalobce zabýval tím, zda přepravu organizačně a finančně zajištěnou žalobcem nelze přičíst jinému subjektu, který v řetězové transakci předchází žalobci.

[75] V projednávané věci správce daně zpochybnil žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH, neboť měl pochybnosti o tom, zda plnění, u kterého žalobce odpočet uplatňoval, bylo předmětem tuzemské daně; jinak řečeno, správce daně měl za to, že u žalobce šlo o intrakomunitární plnění s dodáním v jiném členském státě. Žalobce mohl pochybnosti správce daně (resp. stěžovatele) vyvrátit pouze tím, že by prokázal, že k intrakomunitárnímu dodání došlo již v řetězci před ním. O to se žalobce snažil navržením zmíněných důkazních prostředků, které ovšem stěžovatel neprovedl s tím, že neprokazují, mezi jakými subjekty došlo k přepravě zboží. Stěžovatel tedy, byť si byl vědom relevantní právní úpravy a judikatury, nezjistil všechny okolnosti a nedal žalobci možnost unést jeho důkazní břemeno.

[76] Tato kasační námitka není důvodná.

IV.E Zákonost postupů k odstranění pochybností

[77] Dle poslední kasační námitky má stěžovatel na rozdíl od krajského soudu za to, že se postupy k odstranění pochybností nestaly nezákonnými (podrobněji viz body [16] až [17] tohoto rozsudku).

[78] Tato kasační námitka není důvodná.

[79] Nejvyšší správní soud se smyslem a právní povahou postupu k odstranění pochybností zabýval např. v rozsudcích ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 – 5 (publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS), ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61, či ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014 – 31 (publ. pod č. 3175/2015 Sb. NSS), v nichž konstatoval, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. Legislativní úprava postupu k odstranění pochybností tak vytyčuje mantinely jeho vlastního použití. Při koncipování daňového řádu zákonodárce spatřoval v postupu k odstranění pochybností prostředek k zabezpečení maximální rychlosti této fáze řízení, a to zejména ze dvou důvodů. Jednak aby správce daně mohl zahájit s daňovým subjektem bezprostřední komunikaci, jednak aby vzniklé pochybnosti o výši daňových povinností mohly být záhy odstraněny.

[80] Postup k odstranění pochybností má probíhat jako dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. Daňový řád sice nestanoví lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů. Formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce

evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce. Nejvyšší správní soud sice v obecné rovině nevymezil hranice (ne)priměřené délky postupu k odstranění pochybností, avšak konstatoval, že v současné úpravě postupu k odstranění pochybností zákonodárce sleduje „*důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů*“ (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 - 52). Za těchto okolností je vždy nutné posuzovat každý případ údajných průtahů v postupu k odstranění pochybností na základě konkrétních skutkových okolností; soudy přitom musí vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu.

[81] K tomu Nejvyšší správní soud znovu připomíná, že postup k odstranění pochybností má sloužit „*především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně*“ (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 - 52). Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, čj. 2 Afs 174/2014 - 35).

[82] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41, legislativní koncepce postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností správce daně využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností. V tomto rozsudku pak soud označil za *prima facie* excesivní postup k odstranění pochybností v délce 20 měsíců.

[83] Těsnou časovou návaznost kroků v rámci postupu k odstranění pochybností stanovuje daňový řád též proto, že zahájení postupu k odstranění pochybností nemá vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, na rozdíl od daňové kontroly (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Účinkem řádně zahájené daňové kontroly je přerušování běhu prekluzivní lhůty, přičemž tato lhůta začíná běžet znovu ode dne zahájení. Správce daně tak má v případě daňové kontroly dostatečný časový prostor pro správné stanovení daně a může k tomu využít veškeré prostředky, které mu daňový řád dává (dokazování, místní šetření, dožádání, žádosti o součinnost, apod.), bez ohledu na jejich časovou náročnost. I pro správce daně je tak vedení postupu k odstranění pochybností, během něhož je nutno provádět složité dokazování, z tohoto hlediska nevhodné.

[84] S obecnými východisky týkajícími se povahy postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly obsaženými v bodech 26 až 30 kasační stížnosti se tedy Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Nicméně, jak již bylo zdůrazněno výše, postup k odstranění pochybností má být postupem, jehož kroky na sebe těsně (z hlediska věcného i časového) navazují. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo.

[85] Jak vyplývá z výše uvedeného, a v tomto ohledu lze přisvědčit krajskému soudu, úkony činěné správcem daně překročily zákonné mantinely postupu k odstranění pochybností, a to zejména z hlediska časového. Byť žalobci v zásadě nebyla upřena žádná procesní práva, která by mu svědčila pokud by namísto postupů k odstranění pochybností byla prováděna daňová kontrola, postupy k odstranění pochybností přestaly být dialogem mezi správcem daně a žalobcem. Kroky správce daně na sebe

nenavazovaly, správce daně obstarával množství důkazů včetně několika vnitrostátních i mezinárodních dožádání, výzev k součinnosti třetích osob apod. V případě některých postupů k odstranění pochybností dosahovala jejich délka až 18 měsíců (zdaňovací období únor 2012).

[86] Nadto, jak vyplývá z vypořádání předcházejících kasačních námitek, správce daně pochybil, pokud na základě žalobcem předložených důkazních návrhů neshledal důvody k pokračování v dokazování (neumožnil žalobci unést jeho důkazní břemeno) a nezahájil v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (§ 90 odst. 3 daňového řádu). I v tomto ohledu se tedy postupy k odstranění pochybností staly nezákonnými.

[87] Tato kasační námitka proto není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[88] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[89] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Naopak žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení. Náklady řízení představuje odměna advokáta za zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 3.100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. za vyjádření ke kasační stížnosti, podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 3.400 Kč, zvýšených o částku 714 Kč připadající na DPH ve výši 21 %. Žalobci proto náleží náhrada nákladů řízení v celkové výši 4.114 Kč, které je mu povinen v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. uhradit neúspěšný účastník, tedy stěžovatel, a to k rukám žalobcova zástupce ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 19. ledna 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu