



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **MAJORITY PETROL, s.r.o.**, IČ 27242447, se sídlem Dobroměřice 470, zast. JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem, se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2018, č. j. 2114/18/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 4. 2020, č. j. 15 Af 19/2018 - 128,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 4. 2020, č. j. 15 Af 19/2018 - 128, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, č. j. 2114/18/5300-21443-702551, ze dne 26. 1. 2018, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** V řízeních o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 1. 2018, č. j. 2114/18/5300-21443-702551, **je** žalovaný **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 30.058 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Martina Vychopeně.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj, pracoviště v Lounech (dále jen „správce daně“), dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 3. 2017, č. j. 429342/17/2509-50522-108737, č. j. 429667/17/2509-50522-108737, č. j. 429824/17/2509-50522-108737, č. j. 429967/17/2509-50522-108737, č. j. 430110/17/2509-50522-108737, č. j. 430223/17/2509-50522-108737, č. j. 430395/17/2509-50522-108737, č. j. 430561/17/2509-50522-108737, č. j. 430713/17/2509-50522-108737, č. j. 430898/17/2509-50522-108737, č. j. 431059/17/2509-50522-108737, č. j. 431153/17/2509-50522-108737, č. j. 431162/17/2509-50522-108737, č. j. 431166/17/2509-

50522-108737, č. j. 431197/17/2509-50522-108737, č. j. 431221/17/2509-50522-108737, č. j. 431222/17/2509-50522-108737, č. j. 431232/17/2509-50522-108737, č. j. 431238/17/2509-50522-108737, a č. j. 43/17/2509-50522-108737, podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ či „daň“) za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2013 v celkové výši 36.841.213 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu jí stanovil povinnost zaplatit penále v celkové výši 7.368.505 Kč. Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z pořízení pohonných hmot od různých tuzemských dodavatelů, neboť dospěl k závěru, že byl uplatněn v rozporu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Místem plnění byl totiž ve smyslu § 7 téhož zákona jiný členský stát Evropské unie (dále jen „EU“).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 1. 2018, č. j. 2114/18/5300-21443-702551, podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty k odvolání žalobkyně změnil dodatečné platební výměry tak, že doměřené daně včetně penále jsou splatné v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ke dni jejich stanovení, jímž se rozumí den vydání dodatečných platebních výměrů. V ostatním zůstala rozhodnutí správce daně nedotčena.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 27. 4. 2020, č. j. 15 Af 19/2018 - 128, žalobu proti tomuto rozhodnutí o odvolání zamítl.

[4] V odůvodnění rozsudku se krajský soud nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, která podle žalobkyně spočívala ve skutečnosti, že se žalovaný nevyporádal s odvolacím důvodem ohledně pochybností o řádném ukončení daňové kontroly. Krajský soud konstatoval, že pouhý odkaz na judikát Nejvyššího správního soudu nepředstavuje důvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 6 daňového řádu. Takovým důvodem není ani obava žalobkyně z nadřezování a umožnění uniknout trestnímu stíhání případným pachatelům trestného činu, kterého se měl žalovaný dopustit. Podpisem zprávy o daňové kontrole by navíc žalobkyně nevyjádřila bezvýhradný souhlas se závěry zde uvedenými, nýbrž by i nadále měla možnost brojit proti jejímu obsahu prostřednictvím odvolání. Žalovaný řádně odůvodnil také skutečnost, proč správce daně nevydal před zahájením daňové kontroly výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoli měl za to, že bude žalobkyni pravděpodobně doměřena daň, a také proč odmítl provést její důkazní návrhy na vyhledávání informací z daňových řízení jiných daňových subjektů.

[5] Následně se krajský soud zabýval otázkou řádného postupu správce daně při zahájení daňové kontroly i po věcné stránce. Nejprve odkázal na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, a konstatoval, že správce daně neměl před zahájením daňové kontroly k dispozici písemnost „Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176“, z níž mělo být zřejmé, že před zahájením daňové kontroly byly v elektronické podobě k dispozici podklady z trestního spisu celní správy sp. zn. B-5307/IS-12/2013. Předmětná písemnost se totiž nenachází v daňovém spise a jejím obsahem ani správce daně neargumentoval. Před zahájením daňové kontroly tak správce daně neměl k dispozici skutečnosti či důkazy, které by nasvědčovaly budoucímu doměření daně. Proto nepochybil, když zahájil daňovou kontrolu k prověření správnosti daňových tvrzení žalobkyně.

pokračování

[6] Krajský soud se dále neztotožnil s žalobní námitkou o nesprávnosti závěru správce daně, podle něhož se při nákupu pohonných hmot nejednalo o plnění, jež je předmětem daně na území České republiky. Rovněž nepřisvědčil ani navazujícímu tvrzení žalobkyně, že by nemohla vzniknout daňová povinnost u žádného z předchozích dodavatelů v posuzovaném obchodním řetězci, o čemž již správce daně pravomocně rozhodl, čímž je dána také souvislost s trestní věcí vedenou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015. K této argumentaci krajský soud uvedl, že žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí odkázal na povinnost mlčenlivosti o skutečnostech, jež se dozvěděl při správě daní o poměrech jiných osob, která je zakotvena v § 52 a násl. daňového řádu. Navíc žalobkyní zmíněné subjekty se nacházejí ve zcela odlišném postavení. Žalovaný podle krajského soudu současně správně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, přičemž tento stav již nemohl být zhojen provedením nepřímého důkazu spočívajícího ve zjištění, zdali její dodavatelé odvedli daň na výstupu. Krajský soud dále konstatoval, že žalovaný správně upozornil na povinnost plátce daně odvést daň na výstupu také v případě jejího uvedení na daňovém dokladu podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty, a to bez ohledu na skutečnost, zda bylo potvrzeno uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný podle krajského soudu konečně nepochybil, když s poukazem na odlišnosti daňového a trestního řízení nevyužil informací obsažených v žalobkyní zmíněném trestním spise.

[7] Krajský soud následně vysvětlil povahu dokazování v daňovém řízení podle § 92 daňového řádu, přičemž konstatoval, že prokáže-li správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků, je následně na daňovém subjektu, aby předložil nové důkazní prostředky vyvracející pochybnosti správce daně. Povinností správce daně přitom není za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti snížení daňové povinnosti. Ani předložené daňové doklady přitom nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v nich deklarováno. Je-li tedy pochybnost o faktickém průběhu zdanitelného plnění, je na daňovém subjektu, aby prokázal jeho existenci, k čemuž však někdy nestačí pouhé předložení formálně bezvadného daňového dokladu. Správce daně přitom jasně definoval pochybnosti ohledně oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet DPH, a proto ji vyzval k prokázání skutečnosti, kdy a kde došlo k předání zboží a tedy k přechodu práva nakládat se zbožím jak vlastník, tzn. k prokázání, že místem uskutečnění zdanitelného plnění bylo tuzemsko. V příslušné výzvě správce daně poukázal také na to, že přepravy pohonných hmot zajišťovala v jednotlivých případech sama žalobkyně prostřednictvím personálně a majetkově propojené společnosti 2K Group s.r.o. (dále jen „společnost 2K Group“), která předmětné zboží naložila v jiném členském státě EU na dopravní prostředky a bez průběžného vyložení či přeložení jej dovezla přímo do České republiky, kde ho stočila přímo na čerpací stanice žalobkyně, případně jejích odběratelů. Doprava pohonných hmot tak proběhla pouze jedna a organizovala i zajišťovala ji přímo žalobkyně. Výše uvedené skutečnosti správce daně v souladu s § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu řádně sdělil a vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků prokazujících její tvrzení. Této povinnosti však žalobkyně nedostála, a proto neunesla své zákonné důkazní břemeno a správce daně správně rozhodl v její neprospěch.

[8] Krajský soud k námitce žalobkyně, že právo nakládat s přepravovanými pohonnými hmotami jako vlastník na žalobkyni nemohlo od bezprostředního dodavatele přejít dříve než při uvedení předmětných pohonných hmot do volného oběhu, jelikož do té doby bylo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, č. 3901/2019 Sb. NSS. Doplnil, že podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) pojem „dodání zboží“ odkazuje

na všechny převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Správce daně se věnoval nejen otázce organizace přepravy, nýbrž i tomu, kdy a kde na žalobkyni přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Žalovaný následně konstatoval, že jelikož ovlivnit samotnou přepravu předmětného zboží fakticky mohla pouze žalobkyně jako organizátorka přepravy a postupné převody vlastnictví k pohonným hmotám se uskutečnily již v jiném členském státě EU, bylo v posuzovaném případě místo zdanitelného plnění v jiném členském státě EU. Přepravující společnost byla s žalobkyní personálně spojena, přičemž ta dopravu objednávala a hradila až do dubna 2013 výlučně sama a určovala také osoby konečné spotřeby, jimiž byli ve většině případů zřejmě její odběratelé či její čerpací stanice. Rozdělování úhrady nákladů za dopravu mezi žalobkyní a rakouskou společností AT Petrol Handels GmbH. (dále jen „AT Petrol Handels“) pak bylo účelové a motivované bývalou personální propojeností obou společností. Závěr žalovaného a správce daně o tom, že žalobkyně nabyla práva nakládat s předmětnými pohonnými hmotami jako vlastník již v okamžiku naložení zboží na dopravní prostředky přepravce, pak nemohly přesvědčivě vyvrátit ani žalobkyní předložené rámcové smlouvy uzavřené s některými z jejich dodavatelů.

[9] Žalobkyně tedy podle krajského soudu nevyvrátila pochybnosti správce daně a žalovaného o oprávněnosti jejího nároku na odpočet DPH u předmětných dodávek pohonných hmot a svá daňová tvrzení neprokázala. Finanční orgány se přitom zabývaly všemi relevantními okolnostmi případu, správně je vyhodnotily a dostatečně vysvětlily své závěry. Na této skutečnosti nemohlo ničeho změnit provedení důkazů navrhovaných žalobkyní k prokázání skutečnosti, že finanční orgány v rámci jednoho obchodního řetězce vybírají stejnou daň vícekrát, případně povahu intrakomunitárního plnění přisuzují vícero dodávkám, jakož ani zjištění zahraničního správce daně, že se v posuzovaném případě jednalo o třístranné obchody, jež nebyly v Rakousku předmětem zdanění DPH. Podmínky pro intrakomunitární plnění totiž splnila pouze dodávka uskutečněná žalobkyní, takže předcházející dodávky nemohly mít místo plnění v tuzemsku. Žalobkyni současně nepřísluší hodnotit daňovou povinnost jiných daňových subjektů a navíc správce daně není s ohledem na povinnost mlčenlivosti oprávněn poskytovat informace o daňové povinnosti a výsledcích daňových kontrol jiných subjektů. Neprovedení žalobkyní navržených důkazů pak finanční orgány řádně odůvodnily.

[10] Krajský soud závěrem s odkazem na závěry formulované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS, odmítl provést dokazování žalobkyní navrženými listinami, jelikož jí nic nebránilo je předložit již v průběhu daňového řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[12] V kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že nesouhlasí se závěry krajského soudu ohledně řádného zahájení daňové kontroly a skutečnosti, že správce daně neměl k dispozici písemnost „Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176“. Podle stěžovatelky totiž byla uvedená písemnost doručena všem správcům daně, a je tak velmi pravděpodobné, že ji správce daně v posuzovaném případě měl založenu v neveřejné části spisu. V této souvislosti stěžovatelka označila konkrétní dokumenty, o kterých se domnívá, že jde právě o předmětnou písemnost.

pokračování

[13] Podle stěžovatelky krajský soud též nesprávně konstatoval, že odepření jejího podpisu na zprávě o daňové kontrole bylo bezdůvodné, a daňová kontrola tak byla řádně ukončena. Stěžovatelka totiž již poté, co se seznámila s obsahem předmětné zprávy, uvedla relevantní důvody odepření svého podpisu. Totožné dodávky pohonných hmot, u kterých nastal v jiném řízení nezákonný daňový únik, správce daně v předmětné zprávě označil za dodávky, ve vztahu k nimž nemohla vzniknout tuzemská daňová povinnost. Odmítla-li takovou zprávu podepsat s odůvodněním, že vykazuje znaky trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby, jedná se o legitimní důvod odepření podpisu. Správce daně se však s uvedeným důvodem nijak nevyporádal.

[14] Dále stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil otázku určení data a místa vzniku její daňové povinnosti, jelikož o této skutečnosti již rozhodl jiný místně příslušný správce daně. Podle stěžovatelky tak finanční orgány vybírají stejnou daň v rámci totožných dodávek pohonných hmot vícekrát a intrakomunitární plnění je ve stejné řetězové dodávce určeno více než jednou. Pro náležité posouzení otázky, zda nedochází ke dvojímu zdanění a zda jsou splněny všechny podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, měl současně správce daně posoudit také skutečnosti zjištěné při daňových kontrolách provedených u dodavatelů a dalších daňových subjektů vystupujících v příslušném obchodním řetězci. Závěr žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a tato skutečnost nemohla být zvrácena ani zjištěním, zda dodavatelé stěžovatelky odvedli daň na výstupu, je tak v rozporu se zásadou celkového posouzení všech okolností v řetězové dodávce při určení intrakomunitárního plnění.

[15] V souvislosti s posouzením okamžiku, kdy mohla s pohonnými hmotami nakládat jako vlastníka, odkázala stěžovatelka na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, č. 3901/2019 Sb. NSS, a ze dne 8. 11. 2018, č. j. 1 Afs 43/2018 - 49, a dále na rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18, *Herst, s.r.o.* Uvedla, že v daňovém spise se nenachází žádný důkaz prokazující skutečnost, že by mohla vystupovat ve vztahu k pohonným hmotám jako vlastníka před jejich přepravou do tuzemska.

[16] Stěžovatelka dále rozvedla institut řetězových obchodů a mechanismus posuzování vztahu daňové povinnosti s určením intrakomunitárního plnění a organizace přepravy. Již v daňovém řízení tvrdila, že nezajišťovala přepravu pohonných hmot, nýbrž toliko předala dále pokyny, které obdržela od třetích osob. Zdůraznila, že u Krajského soudu v Brně probíhá trestní řízení sp. zn. 46 T 5/2015, v němž je daňová povinnost přičítána právě těmto třetím osobám, přičemž správce daně ji dotčeným osobám již doměřil. Současně v průběhu daňového řízení řádně předkládala správci daně důkazy prokazující její tvrzení, avšak správce daně následně nesprávně přisoudil povahu intrakomunitárního plnění jiné dodávce v obchodním řetězci, než měl. Aby se takovému pochybení správce daně vyhnul, měl své závěry za účelem vyloučení nežádoucího dvojího zdanění ověřit u ostatních daňových subjektů, jež byly články posuzovaného obchodního řetězce, jehož součástí byla také stěžovatelka. Správce daně odmítl její důkazní návrhy, jež by výše zmíněné skutečnosti přesvědčivě prokázaly, čímž porušil § 8 odst. 2 daňového řádu a zásadu legitimního očekávání.

[17] Podle názoru stěžovatelky tak správce daně nezjistil dostatečně všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňových povinností a nezákonně přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt, čímž došlo k nežádoucímu dvojímu zdanění téhož obchodního případu.

[18] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém právním názoru a odkázal na svá předchozí vyjádření, spisový materiál a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Doplnil, že meritum sporu tkví v posouzení otázky, zda stěžovatelka v rámci daňového řízení unesla důkazní břemeno a zda uplatnila nárok na odpočet daně v souladu s právními předpisy.

[20] Ve vztahu k námitce nezákonnosti zahájení daňové kontroly žalovaný konstatoval, že pro rozhodnutí o možném budoucím doměření daně neměl správce daně v posuzovaném případě dostatek podkladů, záleželo tedy na zjištění dalších skutečností. Stěžovatelka měla možnost vyjádřit se ke všem písemnostem, jež byly shromážděny v nalézacím řízení, přičemž tvrdí-li, že v daňovém spise měla být založena určitá jiná písemnost, nemohla být tato logicky v daňovém řízení použita jako důkaz, ani k ní nebylo přihlédnuto. Žalovaný dále konstatoval, že se v odůvodnění svého rozhodnutí řádně vypořádal také s námitkou stěžovatelky ohledně důvodnosti odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, přičemž dostatečně vysvětlil, proč tento postup považuje za bezdůvodný. Nesouhlas stěžovatelky se závěry uvedenými v předmětné zprávě pak nemůže bez dalšího způsobit vady daňového řízení.

[21] Žalovaný dále odmítl vzájemnou podmíněnost spotřební daně a DPH, přičemž zdůraznil, že výběr spotřební daně se řídí zcela odlišnou právní úpravou i právními principy než výběr DPH. Pro posouzení otázky, kdy na stěžovatelku přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, pak není rozhodné, zda na ni přešlo vlastnické právo z hlediska vnitrostátního soukromého práva. Rovněž přeprava předmětného zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nijak nezpochybnuje existenci práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník, jak vymezuje judikatura Soudního dvora. Vzhledem k výše uvedenému je tak na základě relevantních okolností případu zřejmé, že naložením pohonných hmot na dopravní prostředky smluvního dopravce v jiných členských státech EU přešlo na stěžovatelku právo nakládat se zbožím jako vlastník, když právě ona organizovala a fakticky realizovala jeho přepravu. Místem předmětných plnění tak byly jiné členské státy EU.

[22] Podle žalovaného nelze podle § 52 až § 56 daňového řádu stěžovatelce poskytovat informace z daňových řízení jejich dodavatelů, případně dalších subjektů činných v rámci posuzovaného obchodního řetězce. Uvedené subjekty jsou totiž v odlišném postavení, jejich daňové řízení je individuální a výsledky jednoho daňového řízení nelze automaticky přejímat do jiného daňového řízení. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 - 40.

[23] Žalovaný taktéž uvedl, že stěžovatelku tíží důkazní břemeno ohledně prokázání místa plnění v tuzemsku jako jedné z hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH. V posuzovaném případě tak bylo na stěžovatelce, aby rozptýlila pochybnosti správce daně formulované ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 10. 2015, č. j. 2070461/15/2509-60563-506164 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“), kterou správce daně na ni přenesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání jejího nároku na odpočet DPH. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, č. 3901/2019 Sb. NSS, a rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, ve věci C-401/2018, *Herst, s.r.o.* Doplnil, že v posuzovaném případě stěžovatelka neprokázala ani to, že byla jen držitelem pohonných hmot, jelikož nebylo zřejmé, kdy v rámci jejich přepravy realizovala práva vyplývající z pozice pověřeného dopravce a kdy již práva kupujícího.

[24] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. nicméně z jejího obsahu je zřejmé, že se ve skutečnosti dovolává pouze důvodu uvedeného v písmenu b) téhož ustanovení, podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti namítá jen vady daňového řízení a nesprávně i nedostatečně zjištěný skutkový stav v jeho rámci, a nikoliv nesprávné posouzení právní otázky soudem v žalobním řízení.

[26] Stěžovatelka nejprve brojila proti zahájení daňové kontroly s poukazem na dostupnost písemnosti „Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176“, jejíž obsah údajně vylučoval použití tohoto institutu daňového řádu. K této kasační námitce je nutné uvést, že stěžovatelka měla možnost do spisového materiálu nahlédnout, což několikrát učinila, jak vyplývá například z protokolů č. j. 106992/16/2509-00540-506984 a č. j. 2376590/16/2509-60563-506164. Kromě toho uvedená písemnost, jejíž kopii stěžovatelka připojila ke kasační stížnosti, se podle zjištění Nejvyššího správního soudu v daňových spisech skutečně nenachází a finanční orgány se o ní v daňovém řízení nezmiňovaly. S ohledem na absenci jakékoli indicie spolehlivě nasvědčující vědomosti správce daně o nutnosti budoucího doměření daňových povinností tedy nelze učinit závěr, že v dané věci měla být stěžovatelka vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání namísto prověřování správnosti jejich daňových tvrzení v rámci daňové kontroly.

[27] Stěžovatelka dále namítla důvodnost odepření svého podpisu zprávy o daňové kontrole.

[28] Podle § 88 odst. 6 daňového řádu platí, že *odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly*.

[29] Judikatura odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem legitimizuje například v případech, kdy správce daně zcela zjevně porušil postup při seznamování s výsledkem kontrolního zjištění např. tak, že daňový subjekt neseznámil s výsledkem doplněného dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, č. 3720/2018 Sb. NSS). Komentářová literatura dále zmiňuje jako dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole například skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil (viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A.: *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 410). Z uvedeného plyne, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem lze za důvodné považovat tehdy, zatížil-li správce daně daňové řízení závažnými vadami, z důvodu čehož nelze po daňovém subjektu rozumně žádat, aby je stvrdil svým podpisem.

[30] Stěžovatelka však v posuzované věci odmítla podepsat zprávu o daňové kontrole na základě pouhého odkazu na údajný rozpor jejího obsahu se závěry formulovanými v judikátu Nejvyššího správního soudu, který se také zabýval otázkou místa dodání pohonných hmot spojeného s jejich přepravou z jiného členského státu EU. Je tedy zřejmé, že důvodem odepření podpisu zprávy o daňové kontrole byl nesouhlas stěžovatelky se závěrem správce daně o nemožnosti jí přiznat odpočet daně z pořízení pohonných hmot, neboť místo těchto plnění nebylo v tuzemsku. Polemika se skutkovými zjištěními a posouzením věci finančním orgánem však není dostatečným důvodem pro takový postup, jak vyplývá ze znění ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu a citované judikatury a odborné literatury, které se k němu vztahují. Takovým důvodem nemohl být ani poukaz stěžovatelky na možnost spáchání trestného činu správcem daně, pokud vyjdou najevo souvislosti jeho jednání s dřívějšími daňovými podvody spáchanými při dovozu pohonných hmot do České republiky, kvůli čemuž stěžovatelka rovněž odmítla podepsat zprávu o daňové kontrole, aby se údajně nepodílela na tomto nezákonném postupu finančního orgánu. V tomto směru se totiž jednalo o pouhé spekulativní a ničím nepodložené tvrzení daňového subjektu. Stěžovatelka tak odepřela podpis zprávy o daňové kontrole bez dostatečných důvodů, a proto tato skutečnost neměla žádný vliv na použitelnost uvedeného důkazního prostředku v daňovém řízení. Správce daně přitom v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole také náležitě objasnil, proč uvedené důvody nejsou dostatečné k odmítnutí podpisu této písemnosti.

[31] Lze tedy konstatovat, že počátek a konec daňové kontroly nebyl zatížen vadami tvrzenými v kasační stížnosti, kvůli nimž by nebylo možné vycházet ze skutkových zjištění učiněných v jejím průběhu. Uvedené stížnostní námitky tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými.

[32] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasačními námitkami týkajícími se určení místa zdanitelného plnění u předmětných dodávek pohonných hmot, resp. určení, kterému dodání z obchodního řetězce, v němž figurovala rovněž stěžovatelka, je zapotřebí přisoudit povahu intrakomunitárního plnění.

[33] Finanční orgány a krajský soud měly shodně za to, že místo uskutečnění zdanitelného plnění bylo v jiném členském státě EU, neboť stěžovatelka organizovala a hradila přepravu pohonných hmot. Žalovaný konkrétně na str. 23 a 24 rozhodnutí o odvolání shrnul, že přepravu pohonných hmot zajišťovala se stěžovatelkou personálně propojená společnost 2K Group. S pohonnými hmotami nikdo fyzicky nedisponoval, nýbrž byly přímo z jiného členského státu EU (Německa, Rakouska a Slovinska) přepraveny bez přerušení do České republiky přímo odběratelům stěžovatelky či na její čerpací stanice. Náklady dopravy pak stěžovatelka nesla sama, přičemž od května do prosince roku 2013 byly rozúčtovány tak, že přepravu na území Rakouska hradila rakouská společnost AT Petrol Handels, náklady na přepravu na území České republiky pak stěžovatelka. Nicméně i u těchto transakcí bylo prokázáno, že zboží převzala se stěžovatelkou personálně spojená společnost 2K Group a doručila jej stěžovatelce. Dodání zboží stěžovatelce tak bylo žalovaným kvalifikováno jako dodání s přepravou. Žalovaný se současně zabýval také otázkou, kdy došlo k přechodu práva nakládat s předmětným zbožím jako vlastník na stěžovatelku. Žalovaný hodnotil stěžovatelkou předložené rámcové smlouvy se společnostmi KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o., Rock Oil Praha a.s. a PRIME INVEST s.r.o. a dospěl k závěru, že toto právo přešlo na stěžovatelku již v okamžiku převzetí zboží, tedy jeho naložením na dopravní prostředky společnosti 2K Group. Žalovaný totiž z relevantních okolností případu dovodil, že zboží, které měli zmínění dodavatelé stěžovatelce prodat, nikdy neměli ve fyzickém vlastnictví, nýbrž pouze zprostředkovali jeho prodej stěžovatelce, přičemž nemohli následně nijak ovlivnit jeho přepravu do České republiky. Krajský soud v odůvodnění rozsudku konstatoval, že z rámcové smlouvy

pokračování

se společností Rock Oil Praha a.s. sice vyplývá, že dopravu zboží měl zajistit prodávající, podle této smlouvy však smluvní strany nepostupovaly, jelikož dopravu zajistila sama stěžovatelka. Z rámcové smlouvy se společností PRIME INVEST s.r.o. podle krajského soudu vyplývá, že náklady za dopravu zboží z místa nakládky až do místa uvedení zboží do volného daňového oběhu jsou obsaženy již v ceně pohonných hmot, náklady za přepravu na rakouském území byly fakturovány společnosti AT Petrol Handels, která je následně přefakturovala zákazníkům v České republice. Ani v tomto případě tak dopravu neorganizovala dodavatelka stěžovatelky, nýbrž sama stěžovatelka. Z rámcové smlouvy se společností KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. pak vyplývá, že dopravu pohonných hmot zajišťuje prodávající, není-li stanoveno v objednávce jinak, přičemž i v případě těchto transakcí dopravu zboží zajišťovala sama stěžovatelka. Ta současně podle krajského soudu předložila doklady pouze k transakcím uskutečněným s uvedenými dodavateli, nikoli ke všem devíti dodavatelům, jak požadoval správce daně. Místo toho pouze navrhla správci daně, aby prováděl další rozsáhlé dokazování, čímž své důkazní břemeno přenesla na správce daně. Stěžovatelka tak podle žalovaného a krajského soudu neunesla své důkazní břemeno ohledně pochybností správce daně o oprávněnosti jejího nároku na odpočet DPH.

[34] Podle § 2 odst. 1 písm. c) bodu 1 zákona o dani z přidané hodnoty *předmětem daně je pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právníckou osobou nepovinnou k dani.*

[35] Podle § 7 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty *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.*

[36] Podle § 13 zákona o dani z přidané hodnoty *dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.*

[37] Pořízení zboží z jiného členského státu definuje § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého se *pořízením zboží pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník 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.*

[38] Podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH upravuje § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty tak, že *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

[39] Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder*, stávající systém DPH umožňuje převést daňový příjem na členský stát, ve kterém dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží, neboť „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, toto odeslání nebo přeprava může být 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,“ přičemž současně podle rozsudku Soudního dvora ze dne 26. 7. 2017, C-386/16, *Toridas*, platí, že „jeden pohyb zboží uvnitř Společenství může být přičten pouze jednomu ze dvou po sobě následujících dodání.“

[40] Pro věc je dále důležitý rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, podle něhož odpověď na otázku, jakému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, „závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností umožňujících určit, jaké dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř Společenství. V případě, kdy pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být v **comožná** největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku porřízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky.“

[41] Soudní dvůr se v odůvodnění zmíněného rozsudku vyjádřil rovněž k přepravě zboží mezi členskými státy EU. Podle Soudního dvora by mohla „okolnost, že tuto přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, brát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedená přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání.“ V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř EU, musí tak být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, „provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství.“ V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě, že se druhý převod tohoto práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (viz již zmíněný rozsudek Soudního dvora ve věci *Toridas*).

[42] Na základě této právní úpravy a judikatury se k ní vztahující Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 - 70, nebo ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 - 45, 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.

[43] V posuzovaném případě však z relevantních okolností případu i provedeního dokazování spolehlivě nevyplývá, že by stěžovatelce od některého z předchozích vlastníků (at' již jde o původního vlastníka nebo o další dodavatelské 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 stěžovatelka telefonicky objednávala u společnosti 2K Group přepravu pohonných hmot z jiných členských států EU, zvolila místo určení v České republice a následně uhradila náklady přepravy. Podle již zmíněných rozsudků 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, však platí, že pouhé zajištění dopravy zboží nemůže z dopravce učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem pohonných

pokračování

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). Nejvyšší správní soud tedy znovu zdůrazňuje výše uvedený judikaturní závěr, že organizace dopravy nemůže být jediným kritériem pro určení intrakomunitárního plnění.

[44] Podle odůvodnění rozhodnutí žalovaného a rozsudku krajského soudu se za okamžik přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na stěžovatelku považuje okamžik, kdy byly pohonné hmoty naloženy na dopravní prostředky společnosti 2K Group. Ta má být se stěžovatelkou personálně propojena, a proto toto právo přešlo na ni již v okamžiku zahájení přepravy pohonných hmot v jiných členských státech EU. Z výše uvedených judikaturních závěrů však vyplývá, že dopravce pohonných hmot, ačkoli má věc fyzicky v moci, není oprávněn toto zboží po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. jako by byl jeho vlastníkem, nýbrž měl pouze práva a povinnosti vyplývající z jeho funkce dopravce zboží. Měl-li současně správce daně za to, že se v případě společnosti 2K Group a stěžovatelky jedná ve skutečnosti o navzájem propojené subjekty, čímž tedy fyzické převzetí zboží dopravující společností mělo přímo za následek přechod práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na stěžovatelku, měl tuto skutečnost řádně zkoumat a odůvodnit, jaké jsou konkrétní vazby obou společností a jak tyto kooperují. Nestačilo tedy odkázat jen na totožnou osobu jednatelky a jednoho ze spoluvlastníků obou společností. V opačném případě je totiž potřeba vycházet ze skutečnosti, že dopravu pohonných hmot z jiných členských států EU zajišťovala na základě objednávky stěžovatelky společnost 2K Group, která v souladu s oprávněními a smluvními závazky dopravce uvedené zboží přepravila do České republiky. Nelze však mít bez dalšího za to, že okamžikem fyzického převzetí zboží dopravcem získala stěžovatelka právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník.

[45] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že ačkoli žalovaný podle svého tvrzení zkoumal také kritérium přechodu práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na stěžovatelku, ve skutečnosti opět posuzoval způsob provedení přepravy předmětného zboží. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání totiž konstatoval, že dodavatelé neměli nikdy předmětné pohonné hmoty fyzicky v dispozici, ani nemohli jeho přepravu ovlivnit, přičemž také místo určení zboží v České republice zvolila stěžovatelka. Hodnotil-li žalovaný, resp. krajský soud předložené rámcové smlouvy uzavřené s některými z dodavatelů stěžovatelky, případně pak otázku přechodu nebezpečí škody na věci, opět dospěl k závěru, že jelikož dopravu zajišťovala sama stěžovatelka prostřednictvím personálně propojené společnosti 2K Group a nesla také náklady dopravy, nabyla práva nakládat s věcí jako vlastník již naložením zboží na dopravní prostředky této společnosti. Přitom z relevantních okolností případu plyne, že dopravce pohonných hmot v době od jejich naložení do dopravních prostředků až do jejich propuštění do režimu volného obchodu v souladu s telefonickou objednávkou přepravy zboží stěžovatelkou nemohl se zbožím disponovat jinak než jako dopravce.

[46] Bez právního významu pak není ani námitka stěžovatelky, že za účelem řádného posouzení všech okolností případu a správného stanovení daně měl správce daně posoudit také daňovou povinnost jednotlivých dodavatelů posuzovaného obchodního řetězce, jak ji stanovili místně příslušní správci daně. V opačném případě podle stěžovatelky nelze vyloučit, že byla daň z totožného plnění stanovena v rámci jednoho dodání několikrát, což ostatně platí také pro určení, která dodávka pohonných hmot představuje intrakomunitární plnění.

[47] K této kasační námitce lze uvést, že při posuzování nároku na odpočet DPH z plnění uskutečněných v rámci řetězových obchodů je nutné mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe oddělovat. Naopak se jedná o skutečnosti na sebe úzce navazující (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS).

[48] Pokud by v posuzovaném případě stěžovatelka skutečně nabyla práva nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě EU, jak tvrdí žalovaný, pak by žádnému z předchozích dodání nemohla být přičtena intrakomunitární povaha, neboť přeprava z jiného členského státu by byla uskutečněna až po tomto převodu (viz shodně rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, AREX CZ). Pokud by se pak u dodavatelů stěžovatelky jednalo o nabytí v České republice, pak by nutně muselo být i dodání pro stěžovatelku učiněno již v tuzemsku (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, č. 3901/2019 Sb. NSS).

[49] Žalovaný ani krajský soud však neprověřovali, zdali byla dodavatelům stěžovatelky stanovena daňová povinnost svědčící o tom, že místo plnění u předmětných dodání zboží bylo v tuzemsku. S odkazem na povinnost mlčenlivosti stanovenou v § 52 až § 56 daňového řádu totiž konstatovali, že každé daňové řízení i jeho výsledek je individuální, přičemž postavení těchto subjektů v daňovém řízení bylo odlišné.

[50] Nejvyšší správní soud však konstatuje, že smyslem povinnosti mlčenlivosti ohledně skutečností, které se pracovník správce daně, eventuálně jiná osoba, dozví z titulu své účasti při správě daní, je nutnost chránit informace, které správce daně získává o daňovém subjektu, před jejich vyzrazením neoprávněným osobám. Vědomí, že zde existuje povinnost mlčenlivosti, je důležité pro právní jistotu daňových subjektů o tom, že informace, které poskytly správci daně zcela otevřeně a podrobně ve věci svých osobních a finančních záležitostí, se stanou daňovým tajemstvím, zůstanou omezeny na správu daní a nebudou zpřístupněny v zásadě nikomu jinému.

[51] Uvedená povinnost mlčenlivosti správce daně však nemůže stát v cestě základním zásadám daňového řízení spočívajícím ve správném stanovení daně a zjišťování všech okolností případu v souladu se zásadou materiální pravdy. Stěžovatelka ostatně nežádala, aby jí správce daně poskytl informace o poměrech jejích dodavatelů, nýbrž aby posoudil všechny relevantní okolnosti případu a zjistil také daňovou povinnost ostatních subjektů posuzovaného obchodního řetězce za účelem správného určení intrakomunitárního plnění a zároveň zamezení nežádoucímu dvojímu zdanění. Ústavní soud přitom již v nálezu sp. zn. I. ÚS 621/02 konstatoval, že „při ukládání a vymáhání daní jsou orgány veřejné správy povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod), což znamená, že i za situace, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, je třeba respektovat princip zákazu dvojího zdanění.“ Uvedené ostatně podle zmíněných závěrů platí také tehdy, dospěl-li správce daně k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, ačkoli navrhovala provedení dalších důkazů vztahujících se k daňové povinnosti jejích dodavatelů. Ta by totiž mohla podle stěžovatelky postavit najisto, jestli subjekty v dodavatelském řetězci před ní byly povinny přiznat a odvést daň, tedy určit-li příslušný správce daně jako místo plnění u totožných dodávek pohonných hmot v tuzemsku.

pokračování

[52] Výše uvedené souvisí také s rozdělením důkazního břemene mezi stěžovatelku a finanční orgány. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že správce daně na ni nepřipustně přenesl důkazní břemeno ohledně správného stanovení daně a zjištění všech okolností posuzovaného případu.

[53] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Správce daně podle odst. 5 písm. c) téhož ustanovení prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[54] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

[55] Podmínky konkrétního rozložení důkazního břemene podle § 92 daňového řádu v daňovém řízení vymezil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 - 45, následovně. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[56] 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. 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, č. 1572/2008 Sb. NSS, 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).

[57] Ve vztahu k DPH Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, 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, jež daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá (rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 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 (srov. výše uvedený rozsudek č. j. 1 Afs 10/2010 - 71).

[58] Jak vyplývá ze zmíněné judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora, při řetězových obchodech je vždy třeba celkově posoudit všechny okolnosti projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, jež se vážou k dodání uvnitř Společenství. V posuzovaném případě je zřejmé, že stěžovatelka správci daně předložila své daňové doklady, faktury prokazující úhrady za přepravu pohonných hmot doplněné tzv. CMR listy, stáčecími lístky apod. Své prvotní důkazní břemeno týkající se předložení povinných evidencí a dokladů tak stěžovatelka v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu unesla. Důkazní břemeno ohledně vyvrácení jeho věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tak následně tížilo správce daně. K tomu správci daně slouží také výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu, kterou může obstatat další důkazní prostředky, jež správce daně nemá k dispozici. Správce daně uvedenou výzvu vydal dne 13. 10. 2015, přičemž v ní formuloval své pochybnosti ohledně místa uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatelku tak vyzval k prokázání skutečnosti, kdy a kde došlo k předání zboží a tedy přechodu práva nakládat se zbožím jak vlastník, tedy k prokázání, že místo plnění bylo v tuzemsku. Stěžovatelka následně mohla pochybnosti správce daně vyvrátit pouze tím, že by prokázala uskutečnění intrakomunitárního dodání již v řetězci před ní. O to se stěžovatelka snažila podáním ze dne 12. 11. 2015, v němž navrhla důkazní prostředky, jež by podle ní prokázaly, že k intrakomunitárnímu plnění, resp. příznání a zaplacení daně a tedy i uskutečnění zdanitelného plnění v tuzemsku došlo již u jejích dodavatelů.

[59] Uvedené důkazní návrhy správce daně neprovedl s tím, že jimi stěžovatelka nepřípustně přenáší své důkazní břemeno na něho a navíc nejsou způsobilé prokázat jí tvrzené skutečnosti. V této souvislosti současně odkázal na povinnost mlčenlivosti zakotvenou v § 52 až § 56 daňového řádu. Jak již však bylo výše uvedeno, uvedená ustanovení správci daně nijak nebránila provádět daňové dokazování například za pomoci dožadání jiného místně příslušného správce daně, jež má znalosti o konkrétní daňové povinnosti dotčených subjektů.

[60] Nejvyšší správní soud proto vzhledem k výše uvedenému konstatuje, že správce daně ani žalovaný nezjistili dostatečně všechny okolnosti posuzovaného obchodního řetězce a nedali stěžovatelce možnost unést její důkazní břemeno za účelem správného stanovení daně (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 - 45).

pokračování

[61] Nelze ostatně nechat bez povšimnutí ani to, že požadoval-li správce daně po stěžovatelce, aby prokázala, kdy došlo k odevzdání zboží k přepravě, a tedy v jakém okamžiku došlo k uskutečnění zdanitelného plnění za účelem ověření oprávněnosti jejího nároku na odpočet daně, jedná se opět pouze o kritérium fyzického předání zboží, jež podle výše zmíněných judikатурních závěrů nemůže bez dalšího obstát při hodnocení právní otázky, které plnění v rámci řetězového obchodního řetězce bylo plněním intrakomunitárním.

[62] Nejvyšší správní soud tak na základě výše uvedeného konstatuje, že správce daně nezjistil, jestli s přepravou předmětného zboží nebyla spojena předchozí dodání zboží, a nezjistil 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 podmínek určení intrakomunitárního plnění je totiž nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, na něhož bylo převedeno na území jiného členského státu EU právo nakládat se zbožím jako vlastník (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 - 70).

[63] Lze tedy shrnout, že finanční orgány nevycházely z dostatečně zjištěného skutkového stavu a jejich závěry nemají dostatečnou oporu ve shromážděném spisovém materiálu, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Krajský soud měl proto žalobou napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušit, což však neučinil.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] S ohledem na všechny tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Jelikož již v řízení o žalobě byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, krajský soud by v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než jej zrušit. Povaha věci tak umožňuje, aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 1, odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro vady řízení také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V dalším řízení tedy žalovaný doplní svá skutková zjištění ve shora naznačeném směru, aby mohl učinit spolehlivý závěr o místu uskutečnění předmětných plnění a o tom, zda na základě nich stěžovatelce náleží odpočty DPH.

[65] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení před krajským soudem a řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[66] Důvodně vynaložené náklady žalobního řízení a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, za návrh na předběžné opatření v řízení o žalobě ve výši 1.000 Kč, za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1.000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, za návrh na vydání předběžného opatření v řízení o kasační stížnosti ve výši 1.000 Kč a dále odměna a náhrada hotových výdajů zástupce stěžovatelky. Odměna zástupce stěžovatelky byla v žalobním řízení určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to za dva úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby), tedy v celkové výši 6.200 Kč. Podle § 11 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu náklady žalobního řízení tvoří také návrh na předběžné opatření, dojde-li k němu po zahájení řízení, a to ve výši jedné poloviny odměny za jeden úkon právní služby, tedy ve výši 1.550 Kč za tento úkon. Povahou nejbližší k tomuto úkonu je ve smyslu § 11 odst. 3 advokátního tarifu i návrh na přiznání odkladného účinku žalobě, který byl v řízení před krajským soudem rovněž učiněn. Snížená odměna za tyto dva úkony učiněné v žalobním řízení tak dosahují výše celkem 3.100 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených čtyř úkonů právní služby, což je celkem 1.200 Kč. Odměna za zastupování advokátem za řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (sepsání kasační stížnosti). Podle § 11 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu náklady řízení o kasační stížnosti tvoří také návrh na předběžné opatření, dojde-li k němu po zahájení řízení, a to ve výši jedné poloviny odměny za jeden úkon právní služby, tedy ve výši 1.550 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených dvou úkonů právní služby, což je celkem 600 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, a proto součást nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 3.308 Kč, tj. 21 % z částky 15.750 Kč odpovídající výši odměny a náhrady hotových výdajů za uvedené úkony právní služby (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[67] Celkové důvodně vynaložené náklady soudního řízení stěžovatelky činí 30.058 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 29. ledna 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu