



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph. D. ve věci

žalobce: **Lucky CS GOLD s.r.o.**  
sídlem U Stavu 176/9, 736 01 Havířov  
zastoupen daňovým poradcem Rambousek a partner a.s.  
sídlem Křišťanova 4/1544, 130 00 Praha 3

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 1. 2019, č. j. 360/19/5300-21443-712165 a č. j. 363/19/5300-21443-712165

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

**Odůvodnění:*****Vymezení věci***

1. Žalobce se žalobami podanými dne 15. 3. 2020 a 18. 3. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2019, č. j. 360/19/5300-21443-712165, kterým žalovaný na základě odvolání žalobce změnil (byť v jádru věci v podstatě potvrdil) rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 26. 5. 2017, č. j. 2279016/17/3210-50526-802048 a č. j. 2279110/17/3210-50526-802048. Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2019, č. j. 363/19/5300-21443-712165, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 26. 5. 2017, č. j. 2279171/17/3210-50526-802048, č. j. 2279171/17/3210-50526-802048, č. j. 2279203/17/3210-50526-802048, č. j. 2279494/17/3210-50526-802048, č. j. 2279537/17/3210-50526-802048, č. j. 2279559/17/3210-50526-802048, č. j. 2279599/17/3210-50526-802048, č. j. 2279644/17/3210-50526-802048, č. j. 2279669/17/3210-50526-802048, č. j. 2279805/17/3210-50526-802048, č. j. 2279827/17/3210-50526-802048, č. j. 2279907/17/3210-50526-802048, č. j. 2279959/17/3210-50526-802048, č. j. 2280027/17/3210-50526-802048 a č. j. 2280050/17/3210-50526-802048. Všechna rozhodnutí se týkají daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a to konkrétně nároku na odpočet DPH z nákupu pohonných hmot od tuzemských dodavatelů s místem nakládky v jiném členském státě.
2. Usnesením ze dne 12. 3. 2020 soud spojil obě podané žaloby k projednání a rozhodnutí, přičemž nadále byly žaloby vedeny pod sp. zn. 22 Af 13/2019.
3. V projednávané věci je mezi účastníky sporné zejména to, zda žalovaný správně vyhodnotil okamžik, kdy v dané věci došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Správně určení tohoto okamžiku má totiž zásadní význam pro vyhodnocení skutečnosti, zda se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 ZDPH a v této souvislosti, zda žalobce správně uplatnil v této věci nárok na odpočet daně podle § 72 a násl. ZDPH.
4. Žalobce namítá, že žalovaný nesprávně vyhodnotil okamžik dodání zboží, tedy okamžik, kdy mohl žalobce se zbožím nakládat jako vlastník. Podle žalobce žalovaný tento okamžik určil výhradně podle kritéria organizátorství přepravy zboží, což odporuje rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, sp. zn. 5 Afs 77/2015 a také početné judikatuře Soudního dvora EU. Žalovaný měl podle žalobce vycházet ze skutečného nabytí vlastnického práva, včetně jeho složek, jak je vymezuje soukromé právo. Naložením pohonných hmot na objednané cisterny tak na žalobce nepřešlo právo nakládat s pohonnými hmotami (dále jen „PHM“) jako vlastník, neboť žalobce musel postupovat podle instrukcí jeho dodavatele. Měl tak pouze postavení detentora. Na podporu svého stanoviska argumentoval žalobce rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, sp. zn. 45 Af 13/2013.
5. Dále žalobce namítal, že na něj nepřešlo důkazní břemeno k prokázání místa zdanitelného plnění. Předně žalobce namítal, že se jedná o otázku právní, ne skutkovou. Dále namítal, že žalovaný vytvořil teorii o tom, že žalobce mohl se zbožím ekonomicky nakládat již

v jiném členském státě, aniž by o tom předložil jakýkoliv důkaz. Důkazní návrhy žalobce žalovaný bez relevantního odůvodnění neprovedl.

6. Žalobce dále namítal, že žalovaný neprokázal, že údaje uvedené v nákladním listě vydaném podle čl. 9 odst. 1 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (dále jen „Úmluva CMR“) se neshodují se skutečností. Nákladní listy vydané podle čl. 9 odst. 1 Úmluvy (dále jen „nákladní list CMR“) mají podle žalobce obdobnou závaznost jako veřejná listina.
7. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. K námitce žalobce týkající se okamžiku dodání zboží žalovaný uvedl, že respektoval právní názor vyjádřený v žalobcem poukazovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a neomezil se při posouzení otázky, kterému dodání lze přičíst přepravu pouze na to, kým byla přeprava fakticky vykonávána. Žalovaný se tak zabýval vedle kritéria organizátorství přepravy také tím, komu v průběhu přepravy svědčilo právo nakládat se zbožím jako vlastníku, resp. kdy toto právo přešlo na žalobce. Z provedeného dokazování podle žalobce vyplynulo, že žalobce toto právo nabyl v jiném členském státě a že žalobce učinil přemístění zboží ve smyslu § 16 odst. 5 písm. a) ZDPH. Předchozí dodávky od tuzemských dodavatelů je pak s ohledem na nutnost přičtení dopravy pouze jedné z dodávek v řetězci, která vyplývá ze závěrů z rozsudků Soudního dvora EU ve věci EMAG a Euro Tyre, třeba považovat za klidové dodávky s místem plnění v jiném členském státě. Žalovaný zopakoval, že již v napadeném rozhodnutí se vypořádal s tím, že není možné ztotožňovat nabytí vlastnického práva v soukromoprávním smyslu s nakládáním zboží jako vlastníka ve smyslu ZDPH, na toto odůvodnění odkázal.
8. K námitce žalobce týkající se neunesení důkazního břemene žalovaným, žalovaný uvádí, že touto námitkou se podrobně zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na které odkázal. Pro úplnost pak dodal, že pokud žalobce tvrdil, že nepřebíral PHM v jiném členském státě, měl své tvrzení prokázat. To se však nestalo.
9. K námitce žalobce týkající se opomenutých důkazů žalovaný uvedl, že žalobce neuvedl přesně, jaké konkrétní důkazy žalovaný opomenul. Pokud by měl žalobce na mysli totožné důkazy jako ty, které zmínil v odvolání, pak žalovaný odkázal na své rozhodnutí, ve kterém se s touto námitkou vypořádal.
10. K námitce týkající se nákladních listů CMR žalovaný uvedl, že tyto nákladní listy nejsou ve smyslu § 94 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) veřejnou listinou, neboť je nevydal orgán veřejné moci a ani samotná Úmluva nákladní listy neoznačuje jako veřejnou listinu. Ohledně vyhodnocení uvedených nákladních listů co do důkazní stránky odkázal žalovaný na své rozhodnutí a zdůraznil, že ze skutkových okolností případu vyplynulo, že smlouvu s dopravci uzavřel žalobce, nikoliv osoba uvedená jako odesílatel na nákladních listech CMR.
11. K vyjádření žalovaného učinil repliku žalobce, který opětovně polemizoval s žalovaným ohledně aplikovatelnosti rozhodnutí Soudního dvora EU ve věcech EMAG a Euro Tyre a zopakoval své námitky uvedené v žalobě. K námitce týkající se opomenutých důkazů žalobce upřesnil, že se žalovaný nevypořádal s důkazními návrhy v podobě objednávek, dodacích listů, nákladních listů CMR, eAD dokumentů, dokumentů VIES a dokladů vydaných podle § 5 odst. 2, 3 a 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Tyto důkazy podle žalobce prokazují, že žalobce nabytí vlastnické právo k PHM až v tuzemsku.

### *Zjištění z obsahu správních spisů*

12. Ze spisu správce daně krajský soud pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že správce daně zahájil dne 28. 4. 2015 u žalobce daňovou kontrolu na DPH mj. za zdaňovací období duben a květen 2012 a červen 2012 až červenec 2013 a říjen 2013. Žalobce v těchto zdaňovacích obdobích nakoupil PHM s místem nakládky v jiném členském státě (Slovensko, Rakousko, Slovinsko, Německo) od tuzemských dodavatelů. Z těchto nákupů si v uvedených zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od tuzemských dodavatelů Rodener Group s.r.o., Invest Trust s.r.o. a VM Group oil s.r.o. a další (dále jen „dodavatelé žalobce“). Nákup PHM probíhal tak, že dodavatelé žalobci sdělili, zda mají PHM k dispozici. Žalobce si najal dopravce k převozu PHM do tuzemska a instruoval řidiče ohledně nakládky. PHM byly posléze stočeny na čerpacích stanicích žalobce nebo na čerpacích stanicích odběratelů žalobce. S ohledem na průběh nákupu PHM vyvstaly správci daně pochybnosti o tom, zda se jedná o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, nebo o dodání zboží spojené s přepravou mezi členskými státy. Výzvou č. j. 2233066/16/3212-60561-806440 vyzval správce daně žalobce, aby prokázal, že předmětná plnění byla uskutečněna s místem plnění v tuzemsku, tedy že se jedná o plnění, které jsou předmětem DPH. Dále měl žalobce prokázat, kdy na něj přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník. Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že v případě předmětných plnění se místo plnění nacházelo v jiném členském státě, neboť tam bylo zboží žalobci dodáno ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH. Žalobce tak mj. neoprávněně ve svém daňovém tvrzení nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu a neoprávněně uplatnil na dodané zboží daňový odpočet ve smyslu § 72 ZDPH. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána dne 23. 5. 2017. Následně správce daně vydal výše specifikovaná rozhodnutí (dodatečné platební výměry), kterými žalobci doměřil DPH za shora popsaná zdaňovací období a současně žalobci uložil povinnost zaplatit penále z doměřené daně. Proti rozhodnutím správce daně brojil žalobce odvoláními, ve kterých mj. shodně namítal, že správce daně posoudil místo plnění pouze podle toho, kdo organizoval přepravu, nebral přitom v potaz okamžik nabytí vlastnického práva, že správce daně nevzal v potaz, že se v daném případě DPH řídí režimem spotřební daně a že dokazování bylo neúplné. Žalovaný se věcně ztotožnil se správcem daně prvního stupně a odvolání žalobce zamítl (s výjimkou dvou dodatečných platebních výměrů, u kterých však došlo ve vztahu k nyní projednávané věci jen k drobné změně týkající se splatnosti doměřené daně). Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce byl organizátorem přepravy, protože přeprava PHM byla zajištěna pomocí dopravců nasmlouvaných žalobcem. Žalobce dopravu uhradil a nikomu dalšímu ji nepřefakturoval. Nakoupené PHM použil pro svou ekonomickou činnost, když je po převozu do ČR po zastávce v místě celní deklarace vyložil buď na svých čerpacích stanicích, nebo na čerpacích stanicích svých dodavatelů. Žalobce byl ten, kdo instruoval řidiče ohledně nakládky a dopravy samotné. S předmětnými PHM žádný z dodavatelů žalobce nedisponoval fyzicky, byly jim pouze přefakturovány. V místě nakládky nebyly žádné osoby jednající jménem dodavatele žalobce, tito mu pouze sdělili, zda jsou PHM k dispozici a kódy pro jejich převzetí. Žalobce podle žalovaného věděl o tom, že PHM jsou skladované v jiném členském státě. Dále se žalovaný zabýval tím, kdy na žalobce přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník. Žalovaný dospěl k závěru, že natankováním PHM do cisteren objednaných žalobcem byl

žalobce oprávněn s nimi nakládat jako jejich vlastník. Na tento závěr pak nemělo vliv ani to, že žalobce neměl s rafinerií uzavřenou žádnou smlouvu. Přístupové kódy byly žalobci přiděleny jeho dodavateli ještě před započítáním dopravy z rafinerie. Dodavatelé žalobce byli oprávněni nakládat s PHM v místě rafinerie a dobrovolně žalobci PHM předali s cílem umožnit mu, aby s PHM nakládal jako vlastník. Dodavatelé žalobce znali dopravce najatého žalobcem před započítáním přepravy a měli na něj kontakt (přímo na řidiče). Dále tomuto závěru nasvědčuje, že v nákladních listech CMR je jako místo vykládky PHM uvedena čerpací stanice žalobce. Již v době sjednání přepravy tak bylo zřejmé, že PHM budou doručeny žalobci, nikoliv pořizovateli zboží uvedenému v nákladních listech CMR.

### ***Posouzení věci krajským soudem***

13. K projednání žaloby soud nařídil jednání, na kterém účastníci řízení setrvali na svých stanoviscích. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.
14. K žalobní námitce stran nesprávného určení okamžiku dodání zboží a tedy i místa plnění krajský soud uvádí, že podle § 7 odst. 1 a 2 ZDPH platí, že *místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. 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. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.*
15. Podle § 13 odst. 1 a 2 ZDPH platí, že *dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.*
16. Podle § 16 odst. 1 ZDPH platí, že *„pořízením zboží z jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo od osoby, které vznikla nejpozději dnem dodání tohoto zboží registrační povinnost v jiném členském státě, které nejsou osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z 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“.*
17. Vymezení okamžiku dodání zboží bylo předmětem rozhodovací činnosti jak Nejvyššího správního soudu, tak Soudního dvora EU. Zdejší soud považuje za vhodné na tuto judikaturu poukázat.
18. Z rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-245/04 EMAG vyplývá, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje. Uskutečněnou

přepřavu zboží je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepřavy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepřavou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky. Daná transakce je spojena s přepřavou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepřaveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepřavy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přepřava, 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.

19. Z rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-430/09 Euro Tyre Holding vyplývá, že co se týče otázky, jakému dodání musí být přičtena přepřava uvnitř Společenství, pokud je uskutečněna osobou, která byla jakožto první pořizovatel a druhý dodavatel účastna obou dodání, nebo je uskutečněna jejím jménem, je třeba posoudit všechny okolnosti umožňující určit, jaké dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř Společenství.
20. V rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43 dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „v případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani z přidané hodnoty, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jediné přepřavy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přepřava přičtena, tedy prvnímu či dalšímu dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností posuzovaného případu (nikoliv jen například s ohledem na tzv. kritérium organizace přepřavy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Prvním pořizovatelem nemusí nutně být vždy bez dalšího osoba, která přepřavu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Není vyloučeno, aby tato přepřava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s přepravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující - pořizovatel (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Místem dodání, které je spojeno s přepřavou, nemusí být nutně vždy jen místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek, neboť v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepřavy, k fyzické nakládce a vykládce dojde jen na počátku a konci této přepřavy (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty)“.
21. Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU pojem dodání zboží „neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, 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“ (rozhodnutí 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“ (rozhodnutí ze dne 6. 2. 2003, ve věci C-185/01, Auto Lease Holland). V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, ve věci Grammer CZ, s. r. o. dovodil, že „dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník [...] právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, sp. zn. 9 Afs 137/2016 dospěl k závěru, že „dodáním zboží se pro účely DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

*hodnoty). Převod práva nakládat s věcí jako vlastník nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině případů k dodání zboží dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo“.*

22. Posledním rozhodnutím Soudního dvora EU týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je rozhodnutí ve věci C-401/2018 *Herst*, ve kterém soud navázal na dřívější judikaturu ohledně otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dále soud dospěl k závěru, že převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji. Článek 20 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje jedinou přepravu zboží uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně s úmyslem získat toto zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, nabývá právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník ve smyslu tohoto ustanovení za podmínky, že má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji; skutečnost, že tato osoba povinná k dani měla od počátku v úmyslu získat toto zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, musí být vnitrostátním soudem zohledněna v rámci celkového posouzení všech konkrétních okolností věci, která je mu předložena, pro účely určení, kterému z několika po sobě následujících pořízení musí být tato přeprava uvnitř Společenství přičtena.
23. Kritéria vymezená výše uvedenou judikaturou aplikoval krajský soud na nyní projednávaný případ a dospěl k závěru, že žalovaný v intencích uvedených rozhodnutí postupoval. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval relevantní judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu ohledně výkladu pojmu dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH. Krajský soud musí předně odmítnout námitku žalobce, že žalovaný určil okamžik nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník výhradně pomocí kritéria organizátorství přepravy. Krajský soud má za to, že žalovaný posoudil celý nákup PHM komplexně a na základě zjištěných skutečností vyhodnotil, kdy reálně mohl žalobce nakládat s PHM jako vlastník. V daňovém řízení bylo prokázáno, že to byl žalobce, kdo si obstaral dopravce, kteří měli za úkol načerpat do cisteren PHM. Žalobce dopravcům hradil dopravu. Na základě písemně uzavřených smluv mezi dodavatelem žalobce a žalobcem byly žalobcem určenému přepravci poskytnuty kódy nezbytné pro natankování PHM. Z provedeného dokazování dále vyplynulo, že žalobcem obstaraný dopravce pak PHM přepravil do ČR a do míst určených žalobcem. Z uvedeného je zřejmé, že dopravce v podstatě vystupoval jako „prodloužená ruka“ žalobce a jednal dle jeho pokynů. Za těchto okolností je tak zcela zřejmé, že to byl žalobce, kdo mohl s PHM nakládat jako jejich vlastník již od chvíle, kdy PHM byly natankovány do cisteren. Krajský soud má za to, že s ohledem na výše zmíněnou judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu je lhostejné, kdy došlo k nabytí vlastnického práva z hlediska soukromoprávního, neboť z provedeného dokazování zřetelně vyplynulo, že to byl žalobce, kdo mohl dle svého uvážení (v mezích právních předpisů, zejména pak daňových) nakládat s natankovanými PHM. V řízení nebylo prokázáno, že by dodavatelé žalobce byli

oprávnění po natankování cisteren úkolovat žalobce ohledně dodaných PHM. Břemeno tvrzení a důkazní bylo v tomto směru na žalobci, který jej však neunesl.

24. S ohledem na výše uvedené hodnotí krajský soud námitku žalobce jako nedůvodnou.
25. Dále žalobce namítal, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně závěru, že na žalobce bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na území jiného členského státu. K tomu krajský soud předně obecně uvádí, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, a podaří se mu prokázat, že existuje „pochybnost“, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.
26. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

27. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
28. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“*.
29. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 ZDPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.
30. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti, které vyjádřil ve výzvě ze dne 7. 6. 2016, č. j. 2233066/16/3212-60561-806440, ve které po žalobci požadoval, aby za shora specifikovaná zdaňovací období prokázal u přijatých plnění specifikovaných v tabulkách č. 1 – 17 okamžik, kdy, kde a jakým způsobem bylo na daňový subjekt převedeno právo nakládat se zbožím (PHM) jako vlastník, aby u nich prokázal, že se jedná o zdanitelná plnění a prokázal u nich nárok na odpočet daně. Své výhrady správce daně odůvodnil tím, že z dosavadních zjištěných skutečností (sdělení žalobce, výsledky dožádání a místních šetření – z důvodu stručnosti krajský soud odkazuje na str. 23 až 29 výzvy) vyplynulo, že s ohledem na rozhodovací činnost Soudního dvora EU došlo ze strany žalobce k pořízení zboží z jiného členského státu s povinností přiznat a zaplatit DPH podle § 108 odst. 1 ZDPH.

31. Správce daně postupoval zcela správně a v souladu se zákonem, pokud podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, přičemž v odůvodnění této výzvy žalobci srozumitelně vysvětlil, jaké pochybnosti mu vyvstaly a z jakých důvodů. Současně žalobce instruoval v tom směru, jaké skutečnosti má prokázat a jakým způsobem to má učinit.
32. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňových přiznáních, tj. že u uplatněných nároků na odpočet DPH byly splněny podmínky § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. To znamená, že bylo povinností žalobce prokázat, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat s PHM jako vlastníků na žalobce ve vazbě na určení místa plnění deklarovaného zboží spojeného s jednou přepravou organizovanou žalobcem. Této povinnosti žalobce nedostál, neboť daňovým orgánům takové důkazní prostředky, jimiž by vyvrátil výše popsané pochybnosti správce daně, nepředložil. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno, a proto správce daně rozhodl v jeho neprospěch.
33. Pokud jde o žalobcem namítané opomenuté důkazy, soud názor žalobce nesdílí. Žalovaný se na str. 20 až 23 svého rozhodnutí věnuje mj. tomu, z jakých důvodů neprovedl žalobcem navrhané důkazy. Žalovaný se velmi pečlivě vypořádal s tím, proč údaje ze systému VIES, doklady podle § 5 odst. 2, 3 a 4 zákona o spotřebních daních nemohou přinést nové poznatky pro zjištění skutkového stavu. Žalobce nad to neuvádí, co konkrétně by mělo z jím navržených důkazů vyplynout a jak konkrétně by zjištěné skutečnosti mohly ovlivnit závěr ohledně otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků. Žalobce to koneckonců neuvedl ani v řízení u správce daně potažmo v odvolacím řízení. Vždy jen odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016 sp. zn. 2 Afs 250/2015, avšak v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud pouze demonstrativním výčtem naznačil, jaké důkazní prostředky by mohly mít v dané věci relevanci. Rozhodně zde neuvedl, že některé z ním uvedených důkazů musí být bezpodmínečně provedeny. V tomto směru krajský soud připomíná, že je to správce daně, který rozhoduje o tom, jaké důkazní prostředky provede a které nikoliv. Vždy však musí odůvodnit, proč konkrétní návrh na provedení důkazu odmítl. To bylo v nynějším případě splněno.
34. Tato námitka je tudíž nedůvodná.
35. K námitce týkající se nedostatečného vypořádání s nákladními listy CMR krajský soud uvádí, že podle čl. 1 odst. 1 Úmluvy CMR se *„úmluva vztahuje na každou smlouvu o přepravě zásilek za úplatu silničním vozidlem, jestliže místo převzetí zásilky a předpokládané místo jejího dodání, jak jsou uvedena ve smlouvě, leží ve dvou různých státech, z nichž alespoň jeden je smluvním státem této Úmluvy. Toto ustanovení platí bez ohledu na trvalé bydliště a státní příslušnost stran“*. Podle čl. 4 Úmluvy CMR platí, že *„dokladem o uzavření přepravní smlouvy je nákladní list. Chybí-li nákladní list, má-li nedostatky nebo byl-li ztracen, není tím existence nebo platnost přepravní smlouvy dotčena a vztahují se na ni i nadále ustanovení této Úmluvy“*. Podle čl. 9 odst. 1 Úmluvy CMR platí, že *„nákladní list je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem“*.
36. Nákladní list CMR je sice Úmluvou CMR označen jako věrohodný důkaz o skutečnostech, které jsou v ní uvedeny, nejedná se však o veřejnou listinu, jak tvrdí žalobce. Veřejnou listinou se podle § 94 odst. 1 daňového řádu rozumí *„listina vydaná orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zákonem prohlášena za*

veřejnou, potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno“. Z čl. 5 Úmluvy CMR vyplývá, že nákladní list CMR vystavuje některá ze stran přepravní smlouvy, tedy soukromoprávní subjekt, nikoliv orgán veřejné moci. Ani samotná Úmluva CMR, ani jiný právní předpis pak nákladní list CMR neoznačují za veřejnou listinu. Nákladní list CMR má především silnou důkazní hodnotu ohledně skutečností, které jsou v něm uvedeny. Jak uvádí komentářová literatura: „Na druhou stranu nákladní list zůstává stále důkazním prostředkem a údaje v něm zapsané musejí odpovídat skutečnosti. Pokud tomu tak není, je možné prokázat opak - např. určitá osoba nemůže být považována za odesílatele jen proto, že její jméno figuruje v nákladním listu, pokud přepravní smlouvu neuzavřela“ [LOJDA, Jiří. *Úmluva o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční přepravě (CMR)*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, komentář k čl. 9, dostupné v systému ASPI]. S tímto názorem se krajský soud plně ztotožňuje.

37. Žalovaný na str. 10 svého rozhodnutí popsal své úvahy, kterými se řídil při hodnocení důkazní hodnoty nákladních listů CMR, a to zejména ve vztahu k ostatním provedeným důkazním prostředkům jako např. protokoly z místního šetření, odpovědi na dožádání (viz body 27, 33, 35 a 36 napadeného rozhodnutí). Žalovaný tak po provedeném dokazování a na základě zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) řádně odůvodnil, proč údaj o odesílateli na nákladních listech CMR neodpovídá skutečnosti.
38. Ani tuto námitkou krajský soud neshledal důvodnou.
39. Pouze na okraj krajský soud považuje za vhodné vyjádřit se k argumentaci žalobce uvedené při ústním jednání, ve které žalobce uvedl, že v dané věci je rozhodující otázka spotřební daně, že není možné, aby bylo zboží prodáváno v Rakousku s českou spotřební daní. Proto je vyměření spotřební daně rozhodným okamžikem pro určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.
40. Krajský soud v této souvislosti poukazuje na závěry obsažené v Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který dospěl na základě rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-414/17 AREX CZ k závěru, že „pohonné hmoty nabývané osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení jsou předmětem DPH, nemají podle směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty odlišný režim, než má jiné jí pořizované zboží. Pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za pořízení zboží uvnitř území Evropské unie, není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. I v těchto případech se uplatní obecná pravidla pro určení, kterému pořízení má být přeprava přičtena, vyvěrající z určení toho, které plnění je předmětem DPH dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice Rady 2006/112/ES a jemu odpovídajícího § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty“. S tímto závěrem se zdejší soud plně ztotožňuje a uvádí, že z uvedeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je nezávislý na vyměření spotřební daně.

### ***Závěr a náklady řízení***

41. Krajský soud s ohledem na uvedené žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

13/2019

42. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

**Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 3. června 2020

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu