



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobce: J. M., IČO:x,  
sídlem x

zastoupený advokátem JUDr. Martinem Vychopeněm,  
sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 3. 2018, č. j. 9579/18/5300-21442-809464,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2018, č. j. 9579/18/5300-21442-809464, se ruší a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 16 603,55 Kč k rukám jeho zástupce, JUDr. Martina Vychopeně, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

### Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 11. 2017:
  - č. j. 23750/17/2106-50523-208869, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 331 247 Kč a vyčísleno penále ve výši 66 249 Kč (dále jen „dodatečný výměr za prosinec 2012“);
  - č. j. 24255/17/2106-50523-208869, kterým byla žalobci dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období únor 2013 ve výši 689 859 Kč a vyčísleno penále ve výši 137 971 Kč (dále jen „dodatečný výměr za únor 2013“);
  - č. j. 26857/17/2106-50523-208869, kterým byla žalobci dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období březen 2013 ve výši 520 374 Kč a vyčísleno penále ve výši 104 074 Kč (dále jen „dodatečný výměr za březen 2013“);
  - č. j. 26911/17/2106-50523-208869, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období duben 2013 ve výši 655 177 Kč a vyčísleno penále ve výši 131 035 Kč (dále jen „dodatečný výměr za duben 2013“);
  - č. j. 27014/17/2106-50523-208869, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 991 839 Kč a vyčísleno penále ve výši 198 367 Kč (dále jen „dodatečný výměr za květen 2013“).
2. K doměření DPH došlo na základě výsledků daňové kontroly, neboť správce daně dospěl k závěru, že v případě specifikované části dodávek pohonných hmot (dále jen „PHM“) od společností R. s.r.o. (dále jen „R.“) a K. s.r.o. (dále jen „K.“, nyní K. s.r.o.) šlo o pořízení zboží z jiného členského státu, nikoli zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Z tohoto důvodu neuznal žalobci uplatněný nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o DPH“). O stejnou částku zvýšil daň z pořízení zboží z jiného členského státu a současně přiznal žalobci odpovídající nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 2 písm. b) zákona o DPH.
3. Žalobce předně namítal, že žalovaný porušil svoji povinnost stanovenou v § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) tím, že po provedeném dokazování v odvolacím řízení neseznámil žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, přičemž mu neumožnil se k nim vyjádřit, případně navrhnout další důkazní prostředky.
4. Žalobce dále namítal nezákonnost zahájení daňové kontroly, neboť správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, ač disponoval informacemi o skutečnostech či důkazech nasvědčující tomu, že by měla být žalobci doměřena daň. K tomu poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Uvedl, že správce daně disponoval interní písemností ze dne 20. 4. 2015, č. j. 2135588/15/2113-60050-204585, označenou jako „Podněty ke kontrole (žádost, požadavek, oznámení)“, kterou však žalobci nezpřístupnil. Žalobce je přesvědčen, že správce daně obdržel od Generálního

finančního ředitelství, Sekce řízení rizik při správě daní, písemnost označenou jako Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176. Z jejího obsahu dle žalobce vyplývá, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly v elektronické podobě k dispozici doklady z trestního spisu celní správy sp. zn. B-5307/TS-12/2013, který se týkal osob spojených se společností A. G. S. a.s. [do 28. 2. 2013 E. a.s. (dále jen „E.“)].

5. Žalobce též namítal, že daňová kontrola byla nezákonně ukončena. Po seznámení se zprávou o daňové kontrole zástupce žalobce odepřel podepsání této zprávy a uvedl dostatečně závažný důvod. Důvodem odepření se však správce daně nezabýval. Do protokolu o ústním jednání pouze zanesl, že výhrady či námitky vzneseny nebyly, ačkoli žalobce uplatnil námitku nezákonnosti zahájení daňové kontroly. V odůvodnění prvostupňových rozhodnutí se správce daně se vznesenými námitkami a důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nevypořádal, čímž porušil § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu.
6. Dle žalobce žalovaný a správce daně postupovali nezákonně, neboť předmětná zdanitelná plnění – nákupy PHM neposuzovali v kontextu celé transakce. Plnění mezi dodavatelem a žalobcem posuzovali izolovaně. Po žalobci požadovali, aby prokázal, kde a kdy došlo k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníky) u jednotlivých případů, ve kterých byla dopravcem společnost STAMIL spol. s r.o. (dále jen „S.“), K. s.r.o. (dále jen „K.“), B. T. s.r.o. (dále jen „B. T.“) a 2. G. s.r.o. (dále jen „2. G.“). Z výzvy správce daně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 3617208/15/2113-60561-204183, k prokázání, kde a kdy došlo k dodání zboží mezi dodavatelem R., K. a žalobcem, nebylo zřejmé, jaké další důkazní prostředky by měl žalobce k prokázání předložit. Správcem daně uváděné pochybnosti dle žalobce nepředstavovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví žalobce, které by vedly k přenosu důkazního břemene na žalobce. Žalovaný dle žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně zpochybnění tuzemského zdanitelného plnění. Žalovaný žalobcem navržené důkazy paušálně nezákonně odmítl. Žalobce má za to, že tento postup byl v rozporu s § 92 odst. 4 a odst. 5 písm. c) daňového řádu a judikaturou NSS [rozsudky ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, či ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2016 (pozn. soudu: zřejmě míněno č. j. 4 Afs 295/2015-45)].
7. Správce daně zaměřil dokazování výhradně na posouzení otázky, kdo zajišťoval přepravu PHM z jiného členského státu na území České republiky, kdo zaplatil přepravné a kdo je organizátorem přepravy. Žalovaný se dle žalobce nezabýval posouzením všech okolností řetězové dodávky, aby zjistil skutečného organizátora přepravy. Žalobce uvedl, že ve smlouvě s K. bylo sjednáno, že dopravu zajišťuje prodávající, která také dávala dopravci detailní pokyny ohledně místa nakládky či místa odbavení celním úřadem. Instruovala řidiče, aby zasílali SMS zprávy s informacemi o každé dodávce (údaj o SPZ tahače a návěsu a množství a druhu PHM) na určená telefonní čísla zaměstnanců, kteří pracovali jako obchodníci a dispečeri. Každá dodávka byla identifikována unikátním kódem a ARC kódem. Dodavatel měl k dispozici software, v němž údaje o přepravě zpracovával a předával dalším účastníkům. Dával pokyny řidičům dopravce, jak postupovat, pokud nefungoval elektronický celní systém, a kam se dostavit k propuštění zboží z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Z pokynů je zřejmé, že dodavatel měl informace o celé řetězové dodávce, dopravě i místu, kde dojde k propuštění zboží z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalovaný nepostupoval tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, neprovedl

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání, které z dodání v rámci řetězové dodávky splňuje všechny podmínky pro určení intrakomunitárního plnění. Důkazní návrhy žalobce ze dne 15. 7. 2016 a ze dne 8. 8. 2016 odmítl provést s tím, že neovlivní zjištění správce daně, nemají vliv na skutkovou podstatu věci, nemohou disponovat vypovídací schopností, nejsou způsobilé nic osvědčit, přičemž dodavatelé jsou nekontaktní a nebylo možné ověřit, zda a jak nákup a prodej vykazovali. Odmítnutí důkazních prostředků odůvodnil také tím, že se týkají jiných daňových řízení a šlo by o nedůvodné prodloužení daňového řízení. Zjišťování výsledků trestního řízení vyhodnotil jako nadbytečné. Žalobce vytýká žalovanému, že se nezabýval tím, zda dodání PHM uskutečněná před dodáním žalobci nebyla spojena s přepravou, jaký byl celý řetězec subjektů zapojených do transakcí, kdo byl prvním pořizovatelem, který předložil své identifikační číslo k DPH a projevil záměr přepravit zboží na území jiného členského státu, kdo byl pořizovatelem, který měl smluvní vztah se zahraničním výrobcem (rafinerií), zda se nemohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit několik dodání a zda intrakomunitární přeprava zboží zahájená v jiném členském státě a ukončená v tuzemsku nesplývá s okamžikem rozhodným pro vyměření spotřební daně.

8. Žalobce zdůraznil, že nakupoval PHM od stejných dodavatelů a obchody se uskutečňovaly stejným způsobem jako v ostatních případech v rozhodném zdaňovacím období, u nichž správce daně považoval účtování a daňový režim za správné, avšak s tím rozdílem, že u sporných dodávek žalobce neplatil dodavateli náklady přepravy, protože dodavatel neměl k dispozici přepravní kapacitu a byl ochoten PHM prodat žalobci pouze v případě, pokud si jejich přepravu zajistí.
9. Žalobce dále poukazuje na to, že v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že místa plnění u dodávek PHM byla v tuzemsku, a proto žalobci s odkazem na § 72 odst. 1 zákona o DPH neuznal nárok na odpočet. To však není ve výsledku kontrolního zjištění ani ve zprávě o daňové kontrole uvedeno. Správce daně konstatoval, že dodání PHM žalobci je třeba považovat za pohyblivou dodávku spojenou s přepravou z jiného členského státu a že z okolností plyne, že naložením PHM na smluvené dopravní prostředky v zahraničí přešlo na žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník a byl to žalobce, kdo na svůj účet organizoval a fakticky realizoval přepravu.
10. Žalobce vytýká žalovanému, že se nevypořádal s odvolací námitkou, že daňová povinnost mohla vzniknout u některého z předchozích dodavatelů v řetězci. Tato otázka byla řešena v trestním řízení vedeném u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015. Žalovaný se také nedostatečně vypořádal s námitkou, že již v předchozím daňovém řízení byla řešena otázka data a místa vzniku daňové povinnosti u totožných dodávek PHM a o této otázce pravomocně rozhodl jiný orgán daňové správy, což však správce daně ani žalovaný nezohlednili. Žalobce usuzuje, že pokud došlo k daňově trestné činnosti v řetězové dodávce, musela vzniknout tuzemská daňová povinnost. Pokud by byly provedeny žalobcem navržené důkazy, vyšlo by najevo, že správce daně vybírá stejnou daň vícekrát a že v jedné řetězové dodávce určuje více intrakomunitárních plnění.
11. Žalobce konečně namítá nesprávné posouzení právní otázky spočívající v oprávnění nakládat s PHM jako vlastník. Dle správce daně přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník na žalobce v okamžiku naložení PHM na smluvené dopravní prostředky, jelikož žalobce byl jediným organizátorem přepravy. Tento závěr nemá dle žalobce oporu v daňovém spisu. Žalobce má za to, že okamžik a místo pořízení zboží z jiného členského státu spojeného s přepravou vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

spotřební daně se v zásadě shoduje s okamžikem a místem ukončení přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalobce neměl faktickou možnost nakládat se zbožím jako vlastník, např. je prodat třetí osobě. Žalobce nebyl oprávněným příjemcem. K ukončení přepravy v režimu podmíněného osvobození došlo až na území ČR. Tato okolnost bránila tomu, aby kterýkoli z předchozích článků řetězce mohl převést právo k tomuto zboží před ukončením podmíněného osvobození od spotřební daně. K umožnění nakládat se zbožím jako vlastník mohlo dojít až po jeho uvedení do volného oběhu. K tomu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2013, č. j. 30 Af 146/2011-330, rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2014, č. j. 7 Afs 123/2013-56, a Nejvyššího soudu ze dne 1. 12. 2015, č. j. 5 Tdo 839/2015-I-180. Tomu odpovídaly ustanovení smluv uzavřených mezi žalobcem a dodavateli. Upozornil, že NSS usnesením ze dne 29. 6. 2017, č. j. 9 Afs 137/2016-60, podal předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“).

12. Žalovaný nesouhlasil s námitkou, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Správci daně totiž nebyly před jejím zahájením známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující doměření daně, a hypotéza § 145 odst. 2 daňového řádu tedy nebyla naplněna. Tato skutečnost nevyplývá ani z písemnosti ze dne 20. 4. 2015, č. j. 2135588/15/2113-60050-204585. Z ní plyne pouze to, že bylo nutné blíže prověřit daňové povinnosti žalobce na DPH za zdaňovací období duben 2012 až květen 2013 v rámci daňové kontroly. Písemnost ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176, na kterou žalobce odkázal, nikdy nebyla součástí daňového spisu. Navíc byla vydána až po zahájení daňové kontroly. O tom, že správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval daňové povinnosti komplexně, aniž zde před zahájením daňové kontroly byly konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující budoucímu doměření daně, svědčí dle žalovaného i to, že na základě daňové kontroly, která se týkala DPH za zdaňovací období dubna 2012 až května 2013, došlo k doměření DPH jen za zdaňovací období prosince 2012 a února až května 2013.
13. Ve vztahu k ukončení daňové kontroly žalovaný uvedl, že obdobnou námitku žalobce vznesl v odvolání a žalovaný se s ní vypořádal v bodě 74 napadeného rozhodnutí. Žalovaný setrval na závěru, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nebylo důvodné. Poukazuje na rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS, konstatoval, že správce daně neměl povinnost námitky vznesené během projednání zprávy o daňové kontrole před vydáním dodatečných platebních výměrů vypořádat, neboť její projednání slouží k seznámení s konečným stanoviskem správce daně. Relevantní mohou být již pouze takové námitky, které směřují například proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy nebo proti tomu, že správce daně zahrnul do zprávy kontrolní zjištění, s nimiž daňový subjekt neseznámil. Námitky vznesené žalobcem nemohly být relevantní.
14. Žalovaný uvedl, že žalobce u sporných plnění deklaroval, že šlo o dodání zboží v tuzemsku. Správci daně však vznikly pochybnosti, jelikož ze skutečností jím zjištěných vyplynulo, že místo plnění bylo v jiném členském státu. Proto žalobce vyzval k prokázání, že uplatnění nároku na odpočet DPH bylo v souladu s § 72 zákona o DPH. Správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a bylo na žalobci, aby prokázal, že místo plnění bylo v tuzemsku. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, konstatoval, že vyhledávací povinnost správce daně nelze vykládat

tak, že by zcela nahrazovala povinnost daňového subjektu tvrdit a prokázat rozhodné skutečnosti.

15. K námitce žalobce, že se žalovaný nezabýval posouzením všech okolností řetězových dodávek, ale omezil dokazování pouze na skutečnost, kdo byl organizátorem přepravy, poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006 ve věci *EMAG*, C-245/04 (dále též „*EMAG*“), stanovisko generální advokátky Juliane Kokott v této věci a na rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Euro Tyre Holding BV*, C-430/09 (dále jen „*Euro Tyre Holding*“). Zdůraznil, že pro posouzení otázky, které dodávce je nutné přisoudit přepravu, hraje klíčovou roli osoba organizátora přepravy. Pokud je organizátor přepravy prvním článkem obchodního řetězce, je nutné přepravu přičíst prvnímu dodání, pokud stojí na konci řetězce, je nutné přepravu přičíst poslednímu dodání. Situací, kdy je organizátor prostředním článkem řetězce, se zabýval Soudní dvůr ve věci *Euro Tyre Holding*. Konkrétně se zabýval tím, kterému dodání musí být přeprava zboží uvnitř Společenství přičtena, pokud přepravu provádí osoba, která má postavení kupujícího v rámci prvního dodání a postavení prodávajícího v rámci dodání druhého. Za těchto okolností musí být určení plnění, jemuž má být přeprava přičtena, 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. Organizátor přepravy má právo ovlivnit její realizaci, ať již z titulu zajištění této přepravy skrze vlastní síly, nebo o to požádá jinou osobu, která za smlouvenou úplatu poskytne službu dopravy zboží. V obou případech náklady či výdaje z titulu zajištění přepravy nese právě organizátor přepravy. Pokud tedy správce daně a žalovaný zjišťovali, kdo zajišťoval přepravu, postupovali v souladu s judikaturou Soudního dvora. Ověřovali zásadní informaci pro to, aby byli schopni konstatovat, zda přepravu zajistil první prodávající, poslední kupující, anebo obchodník, který je kupujícím a prodávajícím zároveň. Osoba organizátora přepravy je určena na základě objektivních faktů, nikoli na základě posouzení všech okolností případu (užití DIC či deklarace záměru zajistit přepravu nemají vliv na to, zda obchodník opravdu přepravu zajistil). Z dokazování vyplynulo, že žalobce v posuzovaných obchodních případech vystupoval v roli organizátora přepravy. K tomu žalovaný odkázal na bod 56 napadeného rozhodnutí. Argumentaci žalobce, že organizátorem přepravy byl jeho dodavatel, žalovaný vypořádal v bodě 55 napadeného rozhodnutí.
16. Žalovaný uvedl, že se věnoval i tomu, kdy žalobce nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník. Žalovaný se domnívá, že v souladu s rozsudkem *Euro Tyre Holding* posoudil všechny zvláštní okolnosti umožňující určit, jaké dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro intrakomunitární dodání. Ve vztahu k důkazním návrhům žalovaný doplnil, že jejich odmítnutí bylo přezkoumatelným způsobem odůvodněno.
17. Žalovaný má za to, že se v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vypořádal s odvolacími námitkami žalobce. K námitce, že otázka určení intrakomunitárního plnění již byla pravomocně posouzena v jiném daňovém řízení, uvedl, že se k ní nemůže blíže vyjádřit, neboť žalobce nespécifikoval, o jaké daňové řízení by mělo jít, přičemž správce daně nezjistil, že by byly prověřovány daňové povinnosti dodavatelů žalobce za šetřená zdaňovací období. K poukazu na trestní řízení vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 žalovaný zdůraznil, že trestní a daňové řízení sledují odlišné cíle a jejich předmětem je zkoumání odlišných otázek. Správce daně a žalovaný v daňovém řízení vychází z důkazů provedených v tomto daňovém řízení.

18. K námitce žalobce, že pro určení intrakomunitárního plnění je rozhodné, že zboží je přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, žalovaný uvedl, že taková skutečnost není pro posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník relevantní. Poukázal na stanovisko Generální advokátky Juliane Kokott ve věci ve věci *AREX CZ*, C-414/17, podle něhož není dána vzájemná souvislost či podmíněnost režimu DPH a spotřebních daní.
19. Žalovaný doplnil své vyjádření s ohledem na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, ve věci *AREX CZ*, C-414/17 (dále jen „*AREX CZ*“). Soudní dvůr v něm vyslovil, že režim osvobození od spotřební daně nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení zboží musí být přičtena přeprava. Žalobce, který uplatnil nárok na odpočet, nese důkazní břemeno, že místo plnění bylo v tuzemsku. Pokud žalovaný uzavřel, že v případě předmětných transakcí šlo v souladu s § 16 zákona o DPH o pořízení zboží z jiného členského státu, učinil tak z důvodu nutnosti dostát požadavkům základní zásady společného systému DPH založeného na zásadě teritoriality, podle níž má být daň vybrána v členském státě určení v souladu se zjištěními vyplývajícími z daňového řízení a judikaturou Soudního dvora. Neznamená to, že by ho tížilo důkazní břemeno. Zopakoval, že přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nezpochybňuje existenci práva nakládat se zbožím jako vlastník. Vlastník zboží může být při výkonu svého práva omezen řadou soukromoprávních či veřejnoprávních institutů. To však neznamená, že by se zbožím nenakládal jako vlastník. Žalovaný zdůraznil, že osobou povinnou k odvedení spotřební daně je zpravidla osoba, která není součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce a nenabývá právo nakládat se zbožím jako vlastník. Dodal, že směrnice o spotřebních daních stanoví určité povinnosti související s přepravou zboží (doručit zboží na určené místo a propustit do volného oběhu), neomezují však možnost převodu vlastnického práva. V bodě 76 rozsudku *AREX CZ* Soudní dvůr vyslovil, že požadavky použitelné na přepravu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně se nedotýkají podmínek upravující převod vlastnického práva ke zboží nebo převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.
20. Žalovaný se domnívá, že posoudil komplexně všechny relevantní skutkové okolnosti, pokud jde o nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Poukázal na to, že přepravu zajišťoval žalobce na své náklady a sám prováděl výběr dopravců, kteří mu služby fakturovali, místo určení dodávky bylo u žalobce, místo vykládky se nacházelo v místě čerpací stanice žalobce, dodávky, jejichž přepravu organizoval, nakoupil pro svou ekonomickou činnost – provoz čerpací stanice. Žádný z článků řetězce nenakládal se zbožím v průběhu přepravy jako vlastník. Žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník nakládkou PHM dle § 412 odst. 2 obchodního zákoníku. Žalobce přebíral zboží prostřednictvím smluvních partnerů k přepravě s prokazatelným záměrem je nakoupit a přepravu okamžitě realizovat. Žalovaný odmítl konstrukci, podle níž by bylo možné intrakomunitární dopravu PHM v režimu podmíněného osvobození rozdělit pro účely DPH na dílčí přepravy. Žalovaný trvá na tom, že postupoval v souladu s konstantní judikaturou Soudního dvora k otázce určení, které z dodávek má být přičtena přeprava zboží, a má být tedy kvalifikována jako pořízení zboží uvnitř Společenství, která se nezměnila vydáním rozsudku *AREX CZ*. Posouzení žalovaného nezakládá porušení zásady neutrality. Pokud žalobce zaplatil dodavateli DPH za zboží, ač tomu tak být nemělo, jde o věc žalobce zasahující do sféry soukromého práva.

21. Při jednání soudu účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobce dále poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, *Herst, s.r.o.*, C-401/18 (dále jen „*Herst*“), v němž Soudní dvůr aproboval argumentaci, že je třeba přihlídnout i k soukromoprávním ujednáním. Žalobce zdůraznil, že je třeba posuzovat všechny okolnosti komplexně s přihlédnutím ke všem důkazům, které lze provést. Upozornil, že Krajský soud v Ostravě v podobné záležitosti věc posoudil jako dvojí zdanění s ohledem na trestní stíhání u Krajského soudu v Brně (patrně míněn rozsudek ze dne 20. 11. 2019, č. j. 22 Af 115/2017-166 – poznámka soudu). Také Krajský soud v Českých Budějovicích v obdobné věci sp. zn. 51 Af 7/2018 žalobě vyhověl a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Doplnil, že z pohledu žalobce jako provozovatele maloměstské čerpací stanice je nelegitimní a nepředvídatelné, jestliže v případě objednání PHM s dopravou je vše v pořádku, avšak v případě, kdy si z důvodu nedostatku kapacity přepravy musel zajistit přepravu jinde, se stane daňovým dlužníkem. Žalobce trval na tom, že nebyl organizátorem přepravy a provedené důkazy to neprokazují. K důkazům, jimiž by mohl svá tvrzení prokázat, se nemohl dostat, neboť jsou součástí trestního spisu, k němuž nemá přístup.
22. Žalovaný s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *AREX CZ* zdůraznil, že argumentace žalobce ohledně přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od daně není důvodná. Žalovaný se domnívá, že jeho právní názor potvrzuje rozsudek Soudního dvora ve věci *Herst*, z nějž vyplývá, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník se neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem a posouzení okamžiku převodu vlastnického práva dle soukromoprávních předpisů není relevantní. Žalovaný proto nepochybil, pokud se nezbýval otázkou převodu vlastnického práva, ale pouze otázkou, zda došlo k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Převod práva nakládat s věcí jako vlastník znamená, že subjekt má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit situaci daného zboží, zejména rozhodnout o jeho prodeji. Tak tomu dle žalovaného bylo i v daném případě, neboť žalobce v okamžiku naložení PHM do cisteren dopravce, kterého si objednal a jemuž uděloval pokyny, mohl ovlivňovat právní situaci zboží. Pokud by např. dal pokyn, aby dopravce PHM vylil, dopravce by tak učinil. Žalobce mohl zboží též dále prodat. Pro posouzení všech okolností je třeba zohledňovat také počáteční úmysl, přičemž žalobce měl od počátku v úmyslu zboží získat pro svou ekonomickou činnost. Žalovaný trval na tom, že provedl komplexní posouzení všech okolností případu a všechny důkazní návrhy byly řádně vypořádány. Důkazy v trestním spise nejsou dle žalovaného relevantní, neboť je zřejmé, že žalobce byl organizátor přepravy. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu poznamenal, že v odvolacím řízení nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti ani změněn právní názor správce daně.

### Podmínky řízení

23. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž ho přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).



### Skutková zjištění

24. Žalobce podal 23. 1. 2012 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012, v němž uvedl základ daně ze zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku 34 808 980 Kč a daň na výstupu 6 961 793 Kč, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 6 755 295 Kč (ze základu 33 776 472 Kč), a tomu odpovídající vlastní daňovou povinnost 206 498 Kč. Zdanitelné plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu žalobce neuvedl.
25. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 podaném 22. 3. 2013 žalobce uvedl základ daně ze zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku 47 730 974 Kč a daň na výstupu 10 023 498 Kč, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 10 745 114 Kč (ze základu 51 167 208 Kč), a tomu odpovídající nadměrný odpočet 721 616 Kč. Zdanitelné plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu žalobce neuvedl.
26. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013 podaném 24. 4. 2013 žalobce uvedl základ daně ze zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku 47 143 693 Kč a daň na výstupu 9 900 173 Kč, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 9 222 353 Kč (ze základu 43 915 252 Kč), a tomu odpovídající vlastní daňovou povinnost 677 820 Kč. Zdanitelné plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu žalobce neuvedl.
27. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 podaném 23. 5. 2013 žalobce uvedl základ daně ze zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku 61 187 728 Kč a daň na výstupu 12 849 422 Kč, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 13 011 204 Kč (ze základu 61 958 116 Kč), a tomu odpovídající nadměrný odpočet 161 782 Kč. Zdanitelné plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu žalobce neuvedl.
28. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 podaném 21. 6. 2013 žalobce uvedl základ daně ze zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku 53 759 034 Kč a odpovídající daň na výstupu 11 289 398 Kč a základ daně ze zdanitelných plnění v režimu přenesené daňové povinnosti 24 407 Kč a daň na výstupu 5 126 Kč, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 11 404 293 Kč (ze základu 54 301 384 Kč) a ze zdanitelných plnění na řádcích 3 až 13 ve výši 5 126 Kč, a tomu odpovídající nadměrný odpočet 114 895 Kč. Zdanitelné plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu žalobce neuvedl.
29. Dne 29. 4. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola k DPH za zdaňovací období duben 2012 až květen 2013. Žalobce při jednání téhož dne správci daně předložil evidenci DPH, vydané a přijaté faktury a výpisy z účtu. Další faktury byly předloženy dne 20. 5. 2015 a 3. 6. 2015.
30. Součástí daňového spisu jsou sporné daňové doklady za dodávky PHM, jimiž RENOIL jako dodavatel vyúčtovala žalobci jako odběrateli za:
  - 32 222 l motorové nafty dle objednávky ze dne 5. 12. 2012 daňovým dokladem č. 2012120850 (F 1607) vystaveným dne 7. 12. 2012 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 6. 12. 2012 částku 993 340 Kč (základ daně 827 783,18 Kč a 20% DPH 165 556,64 Kč);

- 31 336 l motorové nafty dle objednávky ze dne 5. 2. 2013 daňovým dokladem č. 2013020242 (F 116) vystaveným dne 6. 2. 2012 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 966 114 Kč (základ daně 798 441,28 Kč a 21% DPH 167 672,67 Kč);
- 32 350 l motorové nafty dle objednávky ze dne 7. 2. 2013 daňovým dokladem č. 2013020292 (F 120) vystaveným dne 8. 2. 2012 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 997 377 Kč (základ daně 824 278 Kč a 21% DPH 173 098,38 Kč);
- 32 384 l motorové nafty dle objednávky ze dne 20. 2. 2013 daňovým dokladem č. 2013020451 (F 128) vystaveným dne 22. 2. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 21. 2. 2013 částku 1 012 923 Kč (základ daně 837 126,40 Kč a 21% DPH 175 769,54 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13040661 vystaveným 5. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 981 165 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 31 875 l motorové nafty dle objednávky ze dne 5. 4. 2013 daňovým dokladem č. 2013040704 (F 486) vystaveným dne 12. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 9. 4. 2013 částku 973 475,25 Kč (základ daně 804 525 Kč a 21% DPH 168 950,25 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 1304071 vystaveným 16. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 949 802 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 32 097 l motorové nafty dle objednávky ze dne 16. 4. 2013 daňovým dokladem č. 2013040761 (F 490) vystaveným 19. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 18. 4. 2013 částku 952 680,69 Kč (základ daně 804 525 Kč a 21% DPH 168 950,25 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13040753 vystaveným 22. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 949 802 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 32 084 l motorové naft dle objednávky ze dne 22. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013040795 (F 492) vystaveným 24. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 23. 4. 2013 částku 925 119,68 Kč (základ daně 764 561,72 Kč a 21% DPH 160 557,96 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13040762 vystaveným 23. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 922 698 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 32 038 l motorové nafty dle objednávky ze dne 23. 4. 2013 daňovým dokladem č. 2013040806 (F 493) vystaveným 25. 4. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 923 793,30 Kč (základ daně 763 465,54 Kč a 21% DPH 160 327,76 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13040789 vystaveným 26. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 989 683 Kč, následně vyúčtovala žalobci za 31 016 l motorové nafty dle objednávky ze dne 6. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013050843 (F 545) vystaveným 9. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 7. 5. 2013 částku 900 329,35 Kč (základ daně 744 073,84 Kč a 21% DPH 156 255,51 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13040790 vystaveným 26. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 989 683 Kč. Oproti záloze vyúčtoval

žalobci za 30 933 l motorové nafty dle objednávky ze dne 7. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013050855 (F 546) vystaveným 10. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 9. 5. 2013 částku 897 820,03 Kč (základ daně 742 082,67 Kč a 21% DPH 155 837,36 Kč);

- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13050843 vystaveným 10. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 982 893 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 31 971 l motorové nafty dle objednávky ze dne 9. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013050913 (F 547) vystaveným 16. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 14. 5. 2013 částku 928 050,99 Kč (základ daně 766 984,29 Kč a 21% DPH 161 066,70 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13050950 vystaveným 22. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 969 161 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 30 989 l motorové nafty dle objednávky ze dne 21. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013051047 (F 549) vystaveným 29. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 27. 5. 2013 částku 957 290,50 Kč (základ daně 791 149,17 Kč a 21% DPH 166 141,33 Kč);
- benzin automobilový BA 95 ČSN 228 dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13050975 vystaveným dne 23. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 1 012 915 Kč; následně vyúčtovala žalobci jako odběrateli dle objednávky ze dne 22. 5. 2013 za 32 059 l benzínu automobilového BA95 ČSN daňovým dokladem č. 2013051046 (F 548) vystaveným 29. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 27. 5. 2013 částku 1 041 936,74 Kč (základ daně 861 104,74 Kč a 21% DPH 180 832 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13050986 vystaveným 24. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 988 521 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 32 027 l motorové nafty dle objednávky ze dne 24. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013051059 (F 550) vystaveným 30. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 28. 5. 2013 částku 989 355,67 Kč (základ daně 817 649,31 Kč a 21% DPH 171 706,36 Kč).

31. K. jako dodavatel vyúčtoval žalobci jako odběrateli za dodané PHM:

- dle objednávky č. 46823 ze dne 21. 2. 2013 za 31 496 l motorové nafty daňovým dokladem č. 1201303052 (F 167) vystaveným 21. 2. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 988 486,19 Kč (základ daně 825 195,20 Kč a 21% DPH 173 290,99 Kč);
- za 32 228 l motorové nafty daňovým dokladem č. 1201304207 (F 291) vystaveným 8. 3. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 1 012 655 Kč (základ daně 836 904,96 Kč a 21% DPH 175 750,04 Kč);
- za 31 812 litrů motorové nafty daňovým dokladem č. 1201304208 (F 292) vystaveným 8. 3. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 997 726,12 Kč (základ daně 824 567,04 Kč a 21% DPH 173 159,08 Kč);
- za 31 428 l motorové nafty daňovým dokladem č. 1201304321 (F293) vystaveným 11. 3. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 987 964,32 Kč (základ daně 816 499,44 Kč a 21% DPH 171 464,88 Kč).

32. Součástí daňového spisu jsou i daňové doklady za realizaci přepravy PHM z jiného členského státu. Dopravce 2. G. jako dodavatel vyúčtoval žalobci jako odběrateli za přepravu dle objednávky „5U32552 – 23. 5. 2013 Magdeburg“ daňovým dokladem č. 13FV0062 vystaveným dne 30. 5. 2013 s datem splatnosti 13. 6. 2013 a datem zdanitelného plnění 23. 5. 2013 částku 32 972,68 Kč (základ daně 27 50,15 Kč a 21 % DPH 5 722,53 Kč).
33. Dopravce K. jako dodavatel vyúčtoval žalobci jako odběrateli za přepravu pohonných hmot daňovým dokladem č. 1300178 vystaveným 26. 2. 2013 s datem splatnosti 5. 3. 2013 a datem zdanitelného plnění 21. 2. 2013 částku 64 154,68 Kč (základ daně 53 020,40 Kč a 21 % DPH 11 134,28 Kč).
34. Dopravce B. jako dodavatel vyúčtoval žalobci jako odběrateli za:
- „závozy z 08.03.2013–08.03.2013“ daňovým dokladem č. 0002013115 s datem splatnosti 14. 3. 2013 a datem zdanitelného plnění 8. 3. 2013 částku 30 794 Kč (základ daně 25 449,60 Kč a 21 % DPH 5 344,42 Kč),
  - „závozy z 27.05.2013–27.05.2013“ daňovým dokladem č. 0002013315 s datem splatnosti 6. 6. 2013 a datem zdanitelného plnění 27. 5. 2013 částku 38 621,60 Kč (základ daně 31 918,68 Kč a 21 % DPH 6 702,92 Kč).
35. Dopravce S. jako dodavatel vyúčtoval žalobci jako odběrateli za přepravu PHM:
- dle objednávky „23. 4/5u64316/206988, 25. 4/7u17440/207412“ daňovým dokladem č. 2013040161 vystaveným dne 25. 4. 2013 s datem splatnosti 28. 4. 2013 a datem zdanitelného plnění 25. 4. 2013 částku 61 555 Kč (základ daně 50 871,90 Kč a 21 % DPH 10 683,10 Kč),
  - dle objednávky „6.12/7U17065/1867371, 6.12/4U77315/18673712“ daňovým dokladem č. 2012120632 vystaveným dne 7. 12. 2012 s datem splatnosti 14. 12. 2012 a datem zdanitelného plnění 6. 12. 2012 částku 88 969 Kč (základ daně 74 140,83 Kč a 21 % DPH 14 828,17 Kč),
  - dle objednávky „6. 2. /4u773115/552061, 8.2/4u77315/46410“ daňovým dokladem č. 2013020046 vystaveným dne 11. 2. 2013 s datem splatnosti 18. 2. 2013 a datem zdanitelného plnění 8. 2. 2013 částku 57 024 Kč (základ daně 47 127,27 Kč a 21 % DPH 9 896,73 Kč),
  - dle objednávky „8. 3. /6u07736/47286“ daňovým dokladem č. 2013030089 vystaveným dne 11. 3. 2013 s datem splatnosti 14. 3. 2013 a datem zdanitelného plnění 8. 3. 2013 částku 28 857 Kč (základ daně 23 848,76 Kč a 21 % DPH 5 008,24 Kč),
  - dle objednávky „12. 3. /6u7736/47329“ daňovým dokladem č. 2013030092 vystaveným dne 12. 3. 2013 s datem splatnosti 15. 3. 2013 a datem zdanitelného plnění 12. 3. 2013 částku 28 141 Kč (základ daně 23 257,02 Kč a 21 % DPH 4 883,98 Kč),
  - dle objednávky „9. 4. /4u77315/47896“ daňovým dokladem č. 2013040134 vystaveným dne 10. 4. 2013 s datem splatnosti 13. 4. 2013 a datem zdanitelného plnění 9. 4. 2013 částku 28 421 Kč (základ daně 23 488,43 Kč a 21 % DPH 4 932,57 Kč),

- dle objednávky „17. 4. /6u7736/205383“ daňovým dokladem č. 2013040151 vystaveným dne 17. 4. 2013 s datem splatnosti 20. 4. 2013 a datem zdanitelného plnění 17. 4. 2013 částku 28 740 Kč (základ daně 23 752,07 Kč a 21 % DPH 4 987,93 Kč),
  - dle objednávky „7. 5. /4u7731/210405, 8. 5. /4u7731/210898“ daňovým dokladem č. 2013050185 vystaveným dne 10. 5. 2013 s datem splatnosti 13. 5. 2013 a datem zdanitelného plnění 9. 5. 2013 částku 55 469 Kč (základ daně 45 842,15 Kč a 21 % DPH 9 626,85 Kč),
  - dle objednávky „14. 5. /6U07736/211665“ daňovým dokladem č. 2013050197 vystaveným dne 16. 5. 2013 s datem splatnosti 19. 5. 2013 a datem zdanitelného plnění 14. 5. 2013 částku 28 627 Kč (základ daně 23 658,68 Kč a 21 % DPH 4 968,32 Kč),
  - dle objednávky „18. 5. /6u07736/215063“ daňovým dokladem č. 2013050218 vystaveným dne 29. 5. 2013 s datem splatnosti 1. 6. 2013 a datem zdanitelného plnění 28. 5. 2013 částku 28 677 Kč (základ daně 23 700 Kč a 21 % DPH 4 977 Kč).
36. Součástí daňového spisu jsou i mezinárodní nákladní listy k většině sporných dodávek, na nichž jsou jako dopravci uvedeny výše uvedené společnosti (2. G., K., B. T., S.), jako odesílatelé nejčastěji společnost C. C. Li (F490, F492, F548, F549, F545, F546, F547, F550), dále pak G. B. G. (F120, F292, F486) a M. M. U. und T. KG D. GmbH & Co. (F128), jako příjemci společnosti DS G. L. s.r.o. (F548, F549, F550), A. s.r.o. (F490, F492, F547), J. K. s.r.o. (F545, F546), P.P.S. GmbH (F292, F486) a v jednom případě R. (F128) a jako místo vykládky většinou Územní pracoviště C., C. a daňové oddělení: S. Ch. 430 01: G. s.r.o., CTP. T., K., N. M., ve třech případech pak A. Ž. (F128, F292 a F486). Některé údaje na předložených mezinárodních nákladních listech nejsou čitelné. Předloženy byly též doklady o dopravě dle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v nichž jsou jako odesílatelé a plátcí spotřební daně uvedeny společnosti E. s.r.o. (dále jen „E.“), E. (resp. A. G. S. and I. a.s.) a I., s.r.o., jako příjemce žalobce (případně A. Ž. s uvedením DIČ žalobce).
37. Při ústním jednání konaném dne 29. 7. 2015 žalobce uvedl, že v roce 2012 a 2013 odebíral PHM od různých českých dodavatelů. Dopravu většinou zajišťoval dodavatel, pouze v některých případech žalobce, pokud byl nákup realizován na území České republiky. V ojedinělých případech žalobce objednával přepravu PHM u dopravců, kteří vozili PHM z jiných členských států EU, jelikož dodavatel neměl kapacitu na přepravu. Žalobce za své dodavatele označil společnosti Č., a.s., U., s.r.o., a P., a.s. Hledal i nové společnosti. Pokud si přepravu zajišťoval sám, kontaktoval známého dopravce, který svými cisternami dojel do jiného členského státu (převážně do Německa a Slovinska). PHM mu byly do cisterny stočeny a odvezeny do provozovny žalobce v Žehušicích. Přepravu hradil sjednaným dopravcům. Na nákladních listech je v některých případech uvedeno více míst, kudy byly PHM do ČR vezeny, to nedokáže vysvětlit, nezajímal se o to. Pro žalobce bylo podstatné, že mu byly pohonné hmoty dovozeny tak, jak bylo smlouveno.
38. Správce daně vyzval žalobce, aby k jednotlivým dodavatelům PHM dle předložených daňových dokladů sdělil, jakým způsobem byla zajišťována přeprava. K dodavateli K. žalobce uvedl, že od něj nakupoval převážně naftu, písemnou smlouvu o dopravě neměli. Domlouvali se telefonicky nebo e-mailem. Kontaktní osobou byla paní P.. Převážně zajišťoval dopravu dodavatel. V některých případech dodavatel nedokázal zajistit dopravu, a proto si ji žalobce zajistil sám prostřednictvím dopravců S. (faktury F242 a F246), K.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

(faktura F 131) a B. T. (faktura F244). Od dodavatele R. probíhal nákup a přeprava nafty třemi způsoby. Prvním bylo, že dodavatel dovezl naftu do společnosti Č., a.s., odkud si ji žalobce odvezl vlastními cisternami, v dalších případech dopravu zajišťoval dodavatel. V některých případech dodavatel nedokázal dopravu zajistit, pak si ji musel zajistit žalobce u různých dopravců, mezi nimiž byla společnost S. (faktury F122, F353, F362, F371, F507, F513 a F529), K. (faktura F131, kterou současně vyúčtovala i dopravu PHM od dodavatele K.), B. (faktura F528) a 2. G. (faktura F522).

39. Správce daně dne 17. 9. 2015 vyzval pod č. j. 3617208/15/2113-60561-204183 žalobce k prokázání, že nárok na odpočet dle ve výzvě specifikovaných dokladů uplatnil v souladu s § 72 zákona o DPH, zejména aby prokázal, kdy a kde došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH mezi dodavatelem R. a K. a žalobcem u plnění deklarovaných na uvedených daňových dokladech. Žalobce měl prokázat, že místo plnění dle § 7 zákona o DPH bylo v tuzemsku a tato plnění jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Správce daně výzvu odůvodnil s odkazem na rozsudky Soudního dvora *EMAG* a *Euro Tyre Holding* tím, že vzhledem k tomu, že žalobce nakoupil od tuzemských dodavatelů R. a K., které byly žalobcem sjednanými dopravci naloženy v jiných členských státech EU a přepraveny do ČR, byla místa plnění tam, kde se zboží nacházelo v době zahájení přepravy, tj. v jiných členských státech. Z předložených dokladů vyplývá, že PHM byly během jediného dne přeprodávány v řetězci několika společností, přičemž přeprava zboží proběhla z místa uskladnění PHM v Německu nebo Slovinsku přímo na čerpací stanici žalobce v Ž.. Zjištěné skutečnosti dle správce daně nasvědčují tomu, že dodání PHM žalobci je nutno považovat za pohyblivou dodávku spojenou s přepravou z jiného členského státu a že naložením na žalobcem sjednané dopravní prostředky přešlo na žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník. Jelikož žalobce na svůj účet organizoval a fakticky realizoval přepravu, lze ho považovat za organizátora přepravy, neboť předchozí články řetězce se na přepravě zboží nepodílely. Z těchto důvodů vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se místo plnění při dodání PHM nacházelo v tuzemsku, jak žalobce deklaroval, a o oprávněnosti nároku na odpočet DPH dle předmětných daňových dokladů. Konkrétně šlo o plnění od dodavatele R. dle daňových dokladů evidovaných žalobcem pod č. F1607, F1608 (rok 2012) a F116, F120, F128, F486, F490, F492, F493, F545, F546, F547, F548, F549, F550 (rok 2013) a od dodavatele K. v roce 2013 dle daňových dokladů evidovaných žalobcem pod č. F167, F291, F 292 a F293.
40. Žalobce ve vyjádření ze dne 26. 10. 2015 uvedl, že splnil všechny podmínky nároku na odpočet DPH. Měl k dispozici daňový doklad, který splňoval všechny náležitosti, ověřil si, že dodavatel je plátcem DPH a není nespolehlivým plátcem, dodavatel byl registrován jako distributor PHM, úhrada byla prováděna na zveřejněný účet správcem daně. Nakoupené zboží použil na prodej svým odběratelům. S dodavatelem K. měl uzavřenou smlouvu, ze které plyne, že se ke každé dodávce bude připočítávat DPH. Prodávající (dodavatel) prohlásil, že PHM nakoupí na území ČR s veškerým daňovým zatížením a jako takové je prodá kupujícímu. Bylo ujednáno, že prodávající zajistí přepravu. Jelikož v některých případech neměl dostatečné přepravní kapacity, v konkrétních dodávkách ujednali, že přepravu zajistí žalobce. Samotnou přepravu však organizoval dodavatel. On určil, kde dojde k nakládce zboží, přes který hraniční přechod dopravce pojedí a kde se bude přijímat zboží pro hlášení ke spotřební dani. To potvrzuje ujednání ve smlouvě, v níž si prodávající vymínil přímý kontakt na řidiče přepravní společnosti. Doplnil, že jelikož jde o zboží podléhající spotřební dani, není možné s ním nakládat dříve než po propuštění do volného oběhu. K nákupům od dodavatele R. konstatoval, že smlouvu podepsal, nebyla mu však po

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

podpisu dodavatelem vrácena. Předložil smlouvu se společností D. I.r.o., z níž je dle žalobce patrné, že smlouvy byly obdobné. Dalším důkazem o pořízení zboží v tuzemsku je dle žalobce placení spotřební daně. Spotřební daň se platila za zboží nacházející se v České republice. Až po jejím zaplacení bylo zboží propuštěno do volného oběhu a bylo možné s ním manipulovat. Společnost přiznávající spotřební daň nakládala na území ČR se zbožím jako první. K tomu doložil potvrzení o zaplacení spotřební daně u každého daňového dokladu. Žalobce poukázal na předložené kopie přepravních listů ADR, na nichž je jako kupující uvedena E., která přiznávala spotřební daň. Uvedl, že nezná společnosti uvedené na předložených kopiích dodacích listů. Jeho dodavateli byly R. a K.. Žalobce neměl možnost sledovat pohyb zboží ani s ním v průběhu dopravy nakládat. K prokázání průběhu objednávek přepravy navrhl provést výslech své zaměstnankyně S. H., která s dodavateli jednala při objednávání zboží a zajišťování přepravy. Dále navrhl výslech S. Z., zástupce společnosti S.. Skutečnost, že veškeré nakoupené zboží dle sporných daňových dokladů bylo užito na jeho další ekonomickou činnost, žalobce dokládal daňovými doklady o jejich dalším prodeji, které předložil. Uvedl, že pokud celá dodávka nebyla prodána přímým odběratelům, byl zbytek přijat do čerpací stanice na základě příjemky a tržby jsou uvedeny v měsíční sestavě tržeb.

41. Žalobce předložil rámcovou kupní smlouvu č. 321 uzavřenou mezi ním (J. M.-A.) jako kupujícím a K. jako prodávajícím dne 21. 2. 2013, která upravuje podmínky dodávek pohonných hmot na základě jednotlivých objednávek. Dle bodu 2.4 si prodávající jako plátce DPH připočte ke každé dodávce DPH ve výši zákonné sazby v době zdanitelného plnění. Proávající v bodě 2.8 prohlašuje, že prodávané zboží nakoupil na území ČR s veškerým daňovým zatížením a jako takové je dále prodává kupujícímu. V článku V upravujícím místo a způsob dodání bylo sjednáno, že přepravu zboží zajišťuje prodávající až na místo určené kupujícím, nebude-li stanoveno v konkrétní objednávce potvrzené rekapitulací prodávajícího jinak. Pokud kupující požaduje vlastní přepravu či přepravu provedenou třetí osobou, je povinen v objednávce uvést jméno a telefonní kontakt na řidiče, číslo karty pro vjezd do výdejních terminálů Č., a.s., reg. značku taháče a návěsu a obchodní firmu, IČO a DIČ dopravce. Cena za dopravu zajišťovanou prodávajícím bude součástí kupní ceny zboží ve výši dle aktuálního ceníku uvedené v rekapitulaci objednávky (bod 5.1). Jako místo určení dodání zboží byla sjednána provozovna kupujícího, výdejní terminál nebo jiné úložiště v ČR dle příslušné objednávky podle aktuálního seznamu dodacích míst. Kupující se zavazuje zajistit včas a řádně převzetí zboží a potvrzení dodacího listu (bod 5.2). Dodání zboží se realizuje tak, že kupující, resp. jím pověřený přepravce převezme zboží spolu s osvědčením o jakosti (atest) a potvrdí dodací list (bod 5.4). V případě vlastní dopravy či dopravy prostřednictvím třetí osoby pověřené kupujícím se kupující zavazuje do 24 hodin odeslat kopii potvrzeného dodacího listu faxem či e-mailem a následně nejpozději do 7 dnů originál dodacího listu a stáček lístku poštou (5.7). V článku VI (Lhůta k dodání zboží) bylo ujednáno, že prodávající je povinen dodat zboží v den určený objednávkou učiněnou v souladu se smlouvou potvrzenou rekapitulací objednávky, nedohodnou-li se strany jinak (bod 6.1). Zboží se považuje za doručené včas, pokud se shoduje datum potvrzení dodacího listu s požadovaným datem dodání v objednávce potvrzené rekapitulací objednávky při dodržení termínu dle bodu 4.2 nebo je dodávka v souladu se smlouvou uskutečněna v jiný den. Je-li přeprava zajišťována prostřednictvím vlastní dopravy kupujícího, považuje se zboží za doručené včas, shoduje-li se datum převzetí zboží pověřeným řidičem na terminálu, skladu či úložišti s požadovaným datem dodání v objednávce potvrzené

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

rekapitulací objednávky při respektování bodu 4.2 nebo datem dodání v písemné dohodě stran s výjimkou situací, kdy bylo nedodržení termínu způsobeno kupujícím nebo jím pověřeným přepravcem (6.2). V bodě 7.3 bylo sjednáno, že prodávající je povinen zabezpečit, aby úroveň přepravy zboží byla taková, aby kvalitativní vlastnosti zboží dohodnuté ve smlouvě byly dodrženy. Stejnou povinnost má kupující, pokud je přeprava zajišťována jeho prostřednictvím či jím pověřeným přepravcem. Ohledně nebezpečí škody na věci bylo v bodu 8.1 sjednáno, že přechází na kupujícího okamžikem převzetí zboží od prodávajícího a neučiní-li tak včas, v době, kdy mu prodávající umožní se zbožím nakládat a kupující poruší povinnost zboží převzít. Pokud je přeprava zajištěna prostřednictvím přepravce pověřeného kupujícím, přechází nebezpečí škody na zboží v době stanovené pro dodání zboží, pokud byla kupujícímu možnost nakládat se zbožím oznámena emailem nebo faxem. V ostatních případech se nebezpečí škody na zboží, jakož i další práva a povinnosti řídily ustanoveními zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodí zákoník“) a dalšími právními předpisy. Součástí daňového spisu je též nepodepsaný text rámcové kupní smlouvy č. P20140020 mezi D. I. s.r.o. jako prodávajícím a žalobcem jako kupujícím, jejíž obsah je obdobný jako rámcové smlouvy č. 231 uzavřené dne 21. 2. 2013 mezi K. a žalobcem s tím, že práva a povinnosti smlouvou výslovně neupravené se řídí zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

42. K daňovým dokladům označeným správcem daně ve výzvě č. j. 3617208/15/2113-60561-204183 č. F1607 a F1608 předložil žalobce přepravní doklady ADR, na kterých je jako odesílatel uvedena P., d.d., L., jako příjemce dle e-, jako příjemce/místo určení G., L., a jako dopravce S.. Dále byly k daňovým dokladům (F116, F128, F486, F490, F492, F493, F545, F546, F547, F548, F549, F550) předloženy kopie dodacích listů (*Lieferschein*), podle nichž měla být doprava zajišťována výše uvedenými dopravci (S., 2. G., K., B.) od G. B. GmbH či [www.oelbestellung.de](http://www.oelbestellung.de) (*Einlegerer*) do E., E. či G. (*Ware an*), k dokladům F120, F167, F291, F292 a F293 oznámení o přepravě (*Versandanzeige*), podle nichž uvedení dopravci zajišťovali dopravu od G. B. GmbH (*Einlegerer*), fakturováno na (*Rechnungsempf*) P.P.S. GmbH, v jednom případě H. (dle dalších údajů míněna H. s.r.o.), x. Žalobce k jednotlivým sporným daňovým dokladům předložil též jím vystavené daňové doklady, v nichž vyúčtoval následné dodávky PHM svým odběratelům.
43. Dne 7. 1. 2016 proběhl výslech S. H., zaměstnankyně žalobce. Svědkyně vypověděla, že pokud měly R. a K. kapacitu pro přepravu, zajišťovaly ji, pokud ne, zajišťoval ji žalobce. Objednávky probíhaly telefonicky. Když si zajistili přepravu, svědkyně to uvedla do objednávky, která přišla od dodavatelů již předvyplněná. Doplnila datum, množství, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Dodavatelé telefonicky sdělili, kde se bude zboží v EU nakládat a následně vyclovat. Poté si vše včetně nákladky, dopravy a vyclování řídila dodavatelská společnost. Na řidiče měl žalobce telefonní kontakt, aby věděl, kdy dorazí. Mohlo se mu telefonovat, až když byl na území České republiky. Doprava byla hrazena na základě faktury vystavené dopravcem.
44. K tomu žalobce doplnil, že pracovníci celní správy mu potvrdili, že zboží musí být nejprve přijato dodavatelskou společností na území České republiky a následuje řízení o spotřební dani. Návrh na jeho zahájení podávala dodavatelská společnost nebo její zmocněnec. Přeprava se přerušila do doby vyřešení těchto dokladů a až poté mohla být dodávka zboží uvedena do volného oběhu. Uzavřel, že vlastníkem dovážených PHM se stal až po jejich převzetí v Ž..



45. Dne 20. 1. 2016 proběhl výslech S. Z., jednatele společnosti S.. Svědek vypověděl, že za žalobce (A. Ž.) s ním jednala paní H., která zaslala písemnou objednávku s uvedením místa nakládky, vykládky, odběrových kódů, místa vyclení a vykládky. Nakládka a přeprava probíhala na základě kódů, které byly nahlášeny na registrační značku taháče a návěsu u společnosti G. GmbH se sídlem v Berlíně. Uvedl, že přepravu i sám prováděl. Po naložení obdržel řidič od odesílatele potvrzený CMR list a ARC doklady s čárovým kódem, ze kterého vyčetl veškeré údaje, které odesílal textovou zprávou na celní deklaraci. Šlo o registrační značku taháče, návěsu, jméno řidiče, číslo ARC, množství PHM při 15 stupních Celsia, předpokládaný čas příjezdu na celní deklaraci a místo vykládky. Po příjezdu do ČR na celní deklaraci odevzdal řidič doklad ARC a CMR list a vyčkal na pokyny celní deklarace. Po odevzdání ARC a odsouhlasení, že byla zaplacená spotřební daň oprávněným příjemcem v ČR, se ukončila přeprava ve zvláštním režimu a zboží se uvolnilo do volného oběhu. Poté bylo vozidlo propuštěno na vykládku. Uzavřel, že žalobce neměl možnost do průběhu přepravy zasahovat.
46. Žalobce k výsledku doplnil, že nebyl prvním daňovým subjektem, který na území ČR převzal zboží. Uvedl, že se pokusil spojit se společností R., ta je však nekontaktní.
47. Zaměstnankyně žalobce S. H. byla správcem daně znovu vyslechnuta dne 4. 3. 2016. K telefonickým objednávkám přepravy u společnosti S. uvedla, že se domlouvala s panem Z.. Zeptala se, zda může zajistit přepravu z Německa do provozovny žalobce v Ž.. Pokud měl volnou kapacitu, přepravu zajistil. Nahlásil žalobci jméno řidiče a registrační značku vozidla, kterou následně u žalobce zanesli do předvyplněného formuláře objednávky PHM, který byl žalobci zaslán společností R. nebo K. s uvedením dodavatele a žalobce jako odběratele. Za R. jednala telefonicky převážně s panem R., za K. s paní P.. Ti sdělili nákupní cenu, a pokud byla výhodná, žalobce ji akceptoval. Dále sdělili místo nakládky a vyclení, množství určoval žalobce dle potřeby. Údaje zadala do objednávky a poslala zpět dodavateli. Za dopravce B. T. jednala s panem Š., za 2. G. dle dokladů s panem K., za K. s panem P. a Z.. Postup byl vždy stejný. Na dotaz správce daně, proč si v některých případech žalobce zajišťoval přepravu sám, odpověděla, že pokud dodavatelé dopravu neměli, sdělili, že pokud žalobce chce zboží, musí si ji zajistit. V takovém případě dopravce vybíral žalobce. Cena za přepravu byla podobná, ptali se na ni, ovlivňovala výběr. Nevěděla, jak byla cena stanovena. Přepravu vždy objednávali z místa nakládky, kterou určoval dodavatel (Berlín či Magdeburg), do místa vykládky v Ž.. Místa zadával dopravci žalobce na základě instrukcí od dodavatele. Cenu celé přepravy hradil žalobce. Dopravce řekl celkovou cenu, která byla stanovena dle vzdálenosti či množství zboží. Přeprava se hradila bankovním převodem po vystavení faktury. K dotazu správce daně, kdo dával přepravním instrukce o přepravě, např. kde mají natankovat jaké množství, kde nechat zboží proclít a kam ho odvést, uvedla, že vše řídili dodavatelé. Dostali jméno řidiče a vše si prováděli sami. Žalobce měl kontakt na řidiče, ale mohl mu telefonovat až po vyclení na území České republiky. Většinou řidič volal sám, že je v Čechách, aby na něj byli připraveni. V Německu řidiči telefony nezvedali, patrně kvůli ceně za volání. Pokud něco potřebovali, komunikovali s přepravní společností, která byla v kontaktu s řidičem. V případě, že byl nějaký problém, kontaktovali osoby, s nimiž jednali za dopravce. Pokud byl problém s nakládkou, dopravce volal svědkyni jako objednateli a ta volala dodavateli (R. nebo K.), kteří problém řešili. K dotazu uvedla, že si není vědoma, že by kromě administrativních a kontrolních úkonů celní správy došlo k jinému přerušení přepravy.

48. Žalobce se ke sporným dodávkám pohonných hmot vyjádřil při ústním jednání dne 4. 3. 2016. K dotazu uvedl, že má k dispozici objednávky PHM. U každé faktury je přiložena objednávka. Jako příklad předložil objednávku ze dne 22. 5. 2013 pro dopravce zastoupeného panem K. a objednávku PHM u R. z téhož dne. Obě vyplňovala paní H.. Objednávku přepravy zasílala dopravci. Objednávku doplnila o údaje od dopravce a zaslala zpět R.. Přepravu si žalobce musel zajišťovat sám v případech, kdy dodavatelé neměli přepravní kapacity. Dopravce si převážně v takovém případě vybíral žalobce osobně. Cena se odvíjela od ujeté vzdálenosti nebo objemu PHM. Na dotaz správce daně, jak probíhaly objednávky PHM, odkázal na výpověď S. H., kterou potvrdil. Na dotaz správce daně, čím je doloženo tvrzení, že se stal vlastníkem zboží až po převzetí zboží v Ž., konstatoval, že za tímto účelem navrhoval výslech svědka Z., aby na konkrétním případě popsal, jak vše probíhalo. Žalobce nevyřizoval a neplatil spotřební daň. Neví, kdo přijal zboží na území České republiky. K tomu předložil též rámcovou smlouvu s K. a poukázal na její bod 2.8, podle něhož se zboží mělo prodávat včetně DPH. Smlouva s R. byla obdobná. Uvedl, že jako svědka navrhoval také orgán celní správy, neboť neví, jak se jinak bránit.
49. V objednávce PHM ze dne 22. 5. 2013 je jako dodavatel uvedena R. a odběratel žalobce. Předmětem objednávky byl „B495“ s místem terminálu (nakládky) v M. a místem vykládky a ukončení přepravy v Ž.. Datum uvolnění zboží bylo stanoveno na 23. 5. 2015. Jako dopravce byl označen K. K., IČO: x, a uvedeny informace o vozidle a řidiči včetně telefonního čísla. Žalobce správci daně předložil též objednávku přepravy od K. K., podle níž mělo být datum nakládky dne 23. 5. 2015 v M., místo vyclení T. a místo vykládky Ž., přičemž jako odesílatel byla uvedena R..
50. Z úředního záznamu ze dne 23. 3. 2016, č. j. 1192201/16/2113-60561-204183, plyne, že téhož dne pracovník Generálního finančního ředitelství P. H. informoval správce daně o telefonické komunikaci s žalobcem. Žalobce ho požádal, aby správci daně sdělil, jak probíhá přeprava u vybraných výrobků. Ve všeobecné rovině informaci správci daně poskytl; ke konkrétním dodávkám nic nesdělil. Navrhl, aby žalobce kontaktoval oprávněného příjemce zboží, který měl povolení k přijetí zboží. Ten by ve svědecké výpovědi mohl uvést průběh přepravy a osobu, která byla ekonomickým vlastníkem zboží. S tím byl žalobce telefonicky obeznámen.
51. Podáním došlým správci daně dne 24. 3. 2016 žalobce označil další důkazní prostředky k doložení tvrzení, že nabyt zboží až na území ČR. K důkazu navrhl provést průvodní doklady e-AD, na kterých je uveden ARC kód. Uvedl, že je má v držení daňová správa. Dle žalobce z nich má vyplývat, kdo byl vlastníkem zboží během přepravy z jiného členského státu do ČR. Žalobce není na dokladech uveden jako příjemce. Až po propuštění do volného oběhu mohl se zbožím disponovat dodavatel žalobce a až poté sám žalobce. Uvedl, že S. Z. souhlasí s podáním výpovědi na místně příslušném finančním úřadu v Ž.. Znovu navrhl konzultaci s Poradenským a informačním centrem Celní správy ohledně oprávněného příjemce zboží v režimu podmíněného osvobození od daně.
52. Jednatel společnosti S. S. Z. byl správcem daně opětovně vyslechnut dne 26. 4. 2016. K dotazu, kdo konkrétně si u společnosti S. objednával přepravu, uvedl, že jim zavolala zaměstnankyně žalobce paní H.. Zeptala se, zda mají volné vozidlo na konkrétní termíny. Poté se nejprve obrátil na společnost M. s.r.o., s níž měla S. smlouvu, zda ji nebude potřebovat. Pokud dala souhlas, mohli jet. Přeprava byla objednáвана z B. nebo M. do Ž.. Od paní H. dostal před přepravou e-mailem potřebné informace, včetně místa nakládky, druhu zboží, místa proclení a vykládky a ceny za přepravu. V B. byly PHM vydávány na

základě registrační značky tahače a návěsu. Svědek se domníval, že registrační značky tam pravděpodobně zadával oprávněný příjemce. Na terminále vystavili průvodní doklady o přepravě (CMR, e-AD s kódem ARC a atest), s nimiž se jelo na celnici. V M. byly použity také registrační značky a odběrový kód, který získal od paní H., kde byly uvedeny údaje o druhu a množství PHM, registračních značkách a osobě oprávněného příjemce. K dotazu, s kým jednali v Německu, uvedl, že na terminálu byl v kanceláři vydávající skladník, který vydal zboží na základě registračních značek a dohlížel na nakládku. Poté se vyřizovaly průvodní doklady. Nevěděl, zda bylo podmínkou, aby byly před nakládkou v Německu PHM žalobcem uhrazeny. Od žalobce dostal zaplacení za přepravu po dovozu a předání zboží. V případě nejasností či problémů komunikoval s tím, kdo si společnost objednal. Pokud by byly problémy, řešil by je s žalobcem, ale problémy nebyly. K dotazu správce daně, komu by vznikla škoda, pokud by při nehodě byly PHM znehodnoceny, svědek uvedl, že pokud by škodu zavinil, odpovídal by dopravce. Za tímto účelem je pojištěn. Domníval se, že pokud by bylo zboží žalobcem zaplacení předem a bylo již uvolněno do volného oběhu, požadoval by úhradu po dopravci. Pokud by se tak stalo v Německu, po oprávněném příjemci. Nic takového se však nestalo a nemá s tím žádné zkušenosti. Žalobce neměl žádné zvláštní požadavky ohledně přepravy. Cena se počítala za cestu do Německa a zpět a odvíjela se od ujeté vzdálenosti a přepravených litrů PHM. Cena byla stanovena předem a žalobce ji hradil po ukončení přepravy na základě daňového dokladu. Trasu určoval dopravce, volila se nejkratší cesta po hlavních tazích. Žalobce do přepravy nezasahoval. Během přepravy nedošlo k jejímu přerušení. Zboží bylo složeno u žalobce tak, jak bylo naloženo v Německu. K dotazu žalobce svědek uvedl, že žalobce neměl možnost ovlivňovat přepravu na území Německa a nedělal to. K průběhu propuštění zboží do volného oběhu popsal, že po naložení PHM, když řidič obdržel všechny průvodní doklady k přepravě, zaslal textovou zprávu určenému celnímu deklarantovi dle sdělení paní H.. Zpráva obsahovala číslo CMR listu, číslo e-AD, název a množství zboží, registrační značku tahače a návěsu, jméno řidiče a čas odjezdu z nakládky. Poté, co řidič dojel na celní deklaraci, byl stanoven čas a poté v tamní kanceláři odevzdal průvodní doklady e-AD. Výměnou za ně obdržel doklad o spotřební dani. Žalobci dala společnost S. jeden výtisk CMR, stáček lístek a doklad o zaplacení spotřební daně.

53. Správce daně dne 3. 5. 2016 vyzval společnost R. a K. (K. s.r.o.) k poskytnutí údajů týkajících se nákupu a následného prodeje PHM, které byly dodány žalobci dle specifikovaných daňových dokladů. Z emailové komunikace správce daně a pracovníků Specializovaného finančního úřadu ze dne 4. 5. 2016 vyplynulo, že K. je nekontaktní, zastupuje ji insolvenční správce. Finanční úřad pro hlavní město Prahu k žádosti o informace o společnosti R. správci daně dne 25. 5. 2016 sdělil, že tento daňový subjekt je nekontaktní, nehradí daňové povinnosti a dle místního šetření na prověřované adrese fakticky nesídlí. V roce 2012 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období červen 2012. Správci daně byl zaslán přehled údajů z daňových přiznání tohoto daňového subjektu za rok 2013.
54. Žalobce byl dne 23. 6. 2016 seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Z výsledku kontrolního zjištění č. j. 3204359/16/2113-60561-204183 plyne, že správci daně na základě předložených daňových dokladů a vyjádření žalobce vznikly pochybnosti, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet DPH u nákupů PHM od R. a K., u nichž přepravu zajišťovaly žalobcem objednané společnosti S., K., B. a 2. G., neboť k pořízení PHM došlo v jiných členských státech, nikoli v tuzemsku. K námitkám žalobce, že PHM byly přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, konstatoval, že tato

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

okolnost není podstatná, neboť správa spotřebních daní je vystavěna na odlišných principech a jiné právní úpravě. Údaje v e-AD slouží k vyměření spotřební daně. Tento režim nemá vliv na to, kdy a kde dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu systému DPH. K tomu dle zjištění správce daně došlo v jiném členském státě. Za účelem objasnění obchodního řetězce se snažil kontaktovat dodavatele žalobce, kteří jsou však nekontaktní. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že si žalobce v těchto případech objednával a zajišťoval přepravu PHM sám přes smluvené dopravce a hradil cenu přepravy, kterou zaúčtoval do nákladů. Bylo na jeho vůli, kterého dopravce zvolí. Zajišťoval přepravu na vlastní účet, nebyl k tomu nikým zmocněn a nikdo si u něj přepravu neobjednal. Z výpovědí vyplývá, že byla uskutečněna řetězová dodávka s jednou přepravou. Dopravci přebírali PHM a nakládali je na dopravní prostředky ve skladech v jiných členských státech. Z předložených dokladů vyplynulo, že PHM byly ve stejný den přeprodány v řetězci různých subjektů, avšak pouze s jedinou přepravou zboží. Z dokladů, které měl správce daně k dispozici (mezinárodních nákladních listů, dokladů o dopravě a dokladů o nakládce ve skladu v jiném členském státě), na nichž jsou jako odesílatelé, příjemci, nabyvatelé, odběratelé či jinak označené osoby uvedeny různé subjekty odlišné od žalobce a jeho dodavatelů, plyne, že PHM byly pouze formálně přefakturovány přes několik společností, přičemž došlo pouze k jedné přepravě na čerpací stanici žalobce do Žehušic. Z výsledků svědků a z vyjádření žalobce vyplynulo, že dodavatelé R. a K. pohonné hmoty nikdy nevlastnili, ty byly nakoupeny pouze dokladově a nebyly u nich stočeny. Na základě těchto zjištění dovodil, že žalobce byl součástí řetězových obchodů, na které dopadají závěry rozsudku *EMAG*. Žalobce od dodavatelů nakoupil PHM, které mu do České republiky dopravili jím objednaní dopravci, kteří je naložili v jiných členských státech. Místem plnění bylo místo, kde se PHM nacházely v době zahájení přepravy, tedy na území jiných členských států. Nárok na odpočet tak byl uplatněn v rozporu s § 2 a § 72 zákona o DPH. Správce daně s poukazem na judikaturu Soudního dvora konstatoval, že mezi jednotlivými články řetězového obchodu docházelo k postupnému převodu vlastnického práva, avšak pouze jedno dodání zboží v řetězci splňovalo podmínky tzv. pohyblivé dodávky spojené s pohybem zboží z jiného členského státu. Jedinou pohyblivou dodávkou je dodání zboží, v jehož rámci jeden článek řetězce fakticky zajišťuje organizaci přepravy, neboť pouze tento článek může ovlivnit realizaci přepravy a její faktický průběh. Je zřejmé, že náklady či výdaje z titulu zajištění přepravy nese její organizátor. Veškerá zjištění potvrdila, že dodání PHM žalobci je třeba v předmětných případech považovat za pohyblivou dodávku spojenou s přepravou z jiného členského státu. Naložením PHM na smluvené dopravní prostředky v jiném členském státě přešlo na žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník. Dopravu realizovali smluvení dopravci na základě požadavku žalobce. Jelikož žalobce zajišťoval dopravu sám, měl možnost ovlivnit, zda k přepravě dojde a měl skutečné právo disponovat se zbožím po dobu jeho přepravy. Vzhledem k tomu, že žalobce na svůj účet organizoval a fakticky realizoval přepravu, lze ho považovat za organizátora přepravy. Žádný z předchozích článků se na přepravě nepodílel. V souladu s rozsudky ve věcech *EMAG* a *Euro Tyre* dodání žalobci bylo dodáním s přepravou, a je třeba je považovat za intrakomunitární plnění, přičemž správce daně považuje transakci za dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, které je plněním osvobozeným od daně. Správce daně shrnul, že sporná plnění nebyla dodáním zboží s místem plnění v tuzemsku, a tedy zdanitelným plněním. Jelikož žalobce nesprávně stanovil místo plnění v tuzemsku, nebyl nárok na odpočet DPH správcem daně uznán. Správce daně tak posoudil jako neoprávněný nárok na odpočet za

zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 331 246,86 Kč ze základu daně 1 656 234,30 Kč dle daňových dokladů F1607 a F1608 od dodavatele R., za zdaňovací období únor 2013 ve výši 698 858,58 Kč ze základu daně 3 285 040,88 Kč dle daňových dokladů F116, F120 a F128 od dodavatele R. a F167 od dodavatele K., za zdaňovací období březen 2013 ve výši 520 374 Kč ze základu daně 2 477 971,44 Kč dle daňových dokladů F291, F292 a F293 od dodavatele K., za zdaňovací období duben 2013 ve výši 655 177,25 Kč ze základu daně 3 119 891,67 Kč dle daňových dokladů F486, F490, F492 a F493 od dodavatele R. a za zdaňovací období květen 2013 ve výši 991 839,26 Kč ze základu daně 4 723 044,02 Kč dle daňových dokladů F545, F546, F547, F548, F549 a F550 od dodavatele R.. Správce daně posoudil předmět plnění na základě těchto dokladů jako pořízení zboží z jiného členského státu. Žalobce nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH, čímž porušil § 25 zákona o DPH. Žalobce splnil podmínku pro uplatnění nároku na odpočet dle § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a proto mu vznikl nárok na odpočet dle § 72 odst. 2 písm. b) zákona o DPH. Konstatoval, že za zdaňovací období duben až listopad 2012 a leden 2013 nebyly kontrolou zjištěny nedostatky.

55. Žalobce se k výsledkům kontrolních zjištění vyjádřil v podání ze dne 15. 7. 2016. Namítal, že správce daně u žádných z dodávek neprovedl celkové posouzení všech okolností řetězové dodávky a nesprávně určil plnění, kterému má být přičtena přeprava. Uvedl, že organizace přepravy nemůže být sama o sobě rozhodujícím kritériem pro určení „pohyblivé dodávky“. Tvrdil, že s ohledem na režim podmíněného osvobození od spotřební daně bylo místem dodání zboží až místo, kde došlo k ukončení tohoto režimu a samotné přepravy. Navrhl doplnění kontrolního zjištění o následující důkazní prostředky: Předně navrhl ověřit existenci a DIČ subjektu v jiném členském státě, který uskutečňoval dodání zboží do jiného státu EU, a ověření údajů v systému VIES ke kontrole údajů o osvobozeném dodání v jiném státě EU ve spolupráci s tamními daňovými orgány. Dle údajů na dokladech CMR šlo o společnosti P., S., d.d., P.P.S. GmbH, G. B. GmbH a C. C. L.. Dále žalobce požadoval ověření přepravce, uzavření mezinárodní přepravní smlouvy, odesílatele, příjemce zboží a dalších údajů na dokladech CMR a dalších přepravních dokladech z údajů dostupných celním úřadům jako správcům spotřební daně. Požadoval také ověření místa zahájení a ukončení přepravy PHM jako vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z dokladů eAD/ARC dostupných celní správě, jakož i dalších údajů dostupných celním úřadům jako správcům spotřební daně z dokladů eAD žalobcem označených čísly (o osobě odpovědné za sjednání dopravy, odesílateli, místu odeslání zboží, příjemci, místu dodání zboží, objednateli přepravy, prvním dopravci a dopravě). Dále vznesl návrh na ověření existence a DIČ oprávněného příjemce pro účely přechodu daňové povinnosti na spotřební dani. Dle dokladů pro dopravu šlo o E., P.P.S. GmbH, H. s.r.o., I., s.r.o., E. a G. spol. s r.o. Dále navrhl ověřit skutečného příjemce zboží, liší-li se od oprávněného příjemce, ověření existence a DIČ subjektu, na který přešlo dispoziční právo ke zboží dle přepravní smlouvy, případně právo nakládat se zbožím jako vlastník po uvolnění z režimu podmíněného osvobození, ověření existence a DIČ ostatních subjektů zapojených do řetězové dodávky, zejména R. a K., ke zjištění vzniku a plnění jejich daňových povinností ve spolupráci s jejich správcem daně. Dále označil k důkazu přihlášku pohledávky Specializovaným finančním úřadem v insolvenčním řízení ve věci společnosti K.s.r.o. (K.) a platební výměry a dodatečné platební výměry na DPH, které jsou její součástí, k prokázání, že K. uskutečňovala ve vztahu k žalobci zdanitelná plnění výhradně v tuzemsku. Dále požadoval, aby správce daně z úřední evidence obstaral informace a skutečnosti získané z formulářů SCAC 2004. Žalobce poukázal na to, že z

výsledku kontrolního zjištění plyne, že dodávky od R. a K., které správce daně posoudil jako intrakomunitární, představují pouze zhruba 20 % všech dodávek od těchto dodavatelů. Žalobce si zajišťoval přepravu pouze v případě, že dodavatelé neměli potřebnou kapacitu pro dopravu a podmiňovali dodání jejím zajištěním žalobcem. Ostatní okolnosti dodávek zůstávaly stejné, včetně toho, kdo zboží v jiném členském státě objednával nebo zajišťoval, připravoval či uzavíral přepravní smlouvy CMR, předával potřebné přepravní dispozice pro dopravce a zajišťoval plnění povinností oprávněného příjemce včetně úhrady spotřební daně a následného uvolnění PHM do volného oběhu. Navrhl, aby byly ověřeny celkové okolnosti ostatních dodávek od těchto dodavatelů a bylo posouzeno, zda zajištění dopravy v případě nedostatečné přepravní kapacity je určující pro určení pohyblivé dodávky.

56. Celní úřad pro Středočeský kraj informoval správce daně dne 1. 8. 2016 o tom, že přepravy PHM označené ve výzvě správce daně č. j. 3605030/16/2113-60561-204183 (které žalobce označil v podání ze dne 15. 7. 2016) nejsou na územním pracovišti v Kutné Hoře evidovány. Uvedl, že žalobci nebylo v roce 2012 a 2013 vystaveno žádné povolení k přepravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mezi členskými státy. Dne 14. 10. 2013 byla žalobci vydána tři zvláštní povolení k přijímání a prodeji vybraných výrobků s platností do 31. 12. 2016, každé na jiného dodavatele a místo vydání. Šlo o metylestery mastných kyselin odebírané od společnosti T.–O..cz.
57. Z úředního záznamu ze dne 2. 8. 2016, č. j. 3648163/16/2133-60561-204183, plyne, že přes žádost zástupce žalobce byla ponechána ve vyhledávací části daňového spisu písemnost označená jako Podněty ke kontrole (žádost, požadavek, oznámení) č. j. 2135588/15/2113-60050-204585, s odůvodněním, že splňuje podmínky uvedené v § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť jde o písemnost, která slouží výlučným potřebám správce daně. Nejde o důkazní prostředek uplatněný v rámci daňové kontroly a výsledek kontrolního zjištění na ni neodkazuje. Proti rozsahu nahlížení do daňového spisu podal žalobce dne 8. 8. 2016 stížnost, kterou správce daně dne 14. 9. 2016 pod č. j. 3988226/16/2113-60561-203849 posoudil jako nedůvodnou. Konstatoval, že je na správci daně, v jaké části daňového spisu bude dle § 65 daňového řádu písemnost založena. Správce daně dle § 66 odst. 3 zhodnotí, zda vyhoví žádosti o nahlížení do písemnosti zařazené ve vyhledávací části spisu. V tomto případě správce daně vyhodnotil, že neumožní zástupci žalobce shlédnout její obsah, aby nebyl ohrožen cíl správy daní. Pochybení v postupu správce daně nebylo shledáno.
58. Podáním ze dne 8. 8. 2016 žalobce doplnil své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a navrhl provedení dalších důkazů, a to z trestního spisu vedeného u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015, který se týká společnosti E., jež dle žalobce prokazují vznik tuzemské daňové povinnosti k DPH u konkrétních řetězových dodávek, u nichž byl žalobce posledním či předposledním článkem řetězové dodávky. K prokázání souvislosti s tímto trestním řízením označil k důkazu písemnost Podněty ke kontrole ze dne 20. 4. 2015, č. j. 2135588/15/2113-60050-204585. Dále označil k důkazu sestavu ADIS, ve vztahu ke K. evidovanou pod č. j. 2538894/16 a ve vztahu k R. pod č. j. 2866920/16, k prokázání, že tyto společnosti ve vztahu k žalobci činily v kontrolovaném období výhradně tuzemská plnění. Posledním navrhovaným důkazem byl metodický pokyn daňové správy obsahující postup pro určení intrakomunitárního plnění v případě přeshraničních řetězových dodávek PHM jako vybraných výrobků k prokázání nesprávného postupu správce daně.

59. Správce daně si od Specializovaného finančního úřadu vyžádal žalobcem označené platební výměry a dodatečné platební výměry na DPH vydané vůči K.. Šlo o platební výměry za zdaňovací období září až listopad 2014 a dodatečné platební výměry za zdaňovací období prosinec 2011 a leden, červen a prosinec roku 2012 vydané na základě dodatečného daňového tvrzení.
60. Ve stanovisku k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 23. 11. 2016 správce daně uvedl, že ověření existence a DIČ daňových subjektů uvedených na mezinárodních nákladních listech v postavení odesílatelů nemá vliv na výsledky kontrolního zjištění, neboť správce daně nemá pochybnost o jejich existenci. Ověřování skutečností souvisejících s jednotlivými dodávkami by bylo v přiměřeném čase neproveditelné, přičemž by neovlivnilo závěr, že šlo o řetězový obchod (několik po sobě jsoucích dodání v rámci jedné přepravy), o čemž svědčí to, že na dokladech CMR jsou uváděny různé subjekty odlišné od žalobce a jeho dodavatelů. Tuto skutečnost potvrdil při ústním jednání dne 29. 7. 2015 i žalobce. Ověřování dopravců, uzavření mezinárodní přepravní smlouvy a dalších údajů v dokladech CMR či jiných přepravních dokladech by nemělo vliv na posouzení věci, neboť správce daně nemá pochybnost o dopravcích, kteří byli žalobcem kontaktováni a dojeli se svými cisternami do jiného členského státu. Ve všech případech byla uskutečněna pouze jediná přeprava z místa nakládky v jiném členském státě přímo k žalobci. Přepravy PHM dle uvedených čísel eAD nejsou na územním pracovišti v Kutné Hoře evidovány a nebyly celní správou dohledány z důvodu neznalosti místa ukončení režimu přepravy. Doklady eAD slouží primárně ke správě spotřebních daní, která je založena na odlišných principech než DPH, a nejsou způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení dané věci, resp. okamžik, v němž žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník. Z uvedených důvodů nebylo třeba také ověřovat existenci a DIČ oprávněného příjemce a dalších žalobcem uvedených subjektů. Skutečnost, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození, nemá vliv na okamžik nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, správce daně doplnil, že dle zákona o DPH nelze jednu intrakomunitární přepravu zahájenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku rozdělovat na dílčí přepravy ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně. Rozhodnou skutečností je dodání zboží. Správce daně poukázal na výsledky svědků a vyjádření žalobce, z nichž zjistil, že dodavatelé R. a K. pohonné hmoty nakoupili čistě dokladově, nikdy je fyzicky nevlastnili, nebyli přítomni jejich nakládky ani vykládky a PHM u nich nebyly nikdy stočeny. Doplnil, že jsou vůči správci daně dlouhodobě nekontaktní, a proto nebylo možné ověřit, jakým způsobem nákup a prodej PHM vykazovali. Označené platební výměry vůči K. se týkaly jiných daňových řízení. K návrhu na doplnění dokazování prostřednictvím formulářů SCAC 2004 uvedl, že takto získané informace by neovlivnily zjištění popsání ve výsledku kontrolního zjištění a šlo by o nedůvodné prodloužení daňového řízení. K návrhu na ověření celkových okolností ostatních dodávek správce daně uvedl, že se zabýval tím, kdo skutečně zajišťoval, organizoval a provedl přepravu. Z přepravních dokladů plyne, že přepravu z místa nakládky v jiném členském státě do ČR provedli žalobcem sjednaní přepravci. U prověřovaných plnění žalobce nesl náklady přepravy, kterou sám zajistil. Správce daně proto vyhodnotil, že tato plnění lze označit za pohyblivá dodání s přepravou. Upozornil, že žalobce dopravu zajišťoval u stejných přepravců, kteří PHM dováželi i pro jeho dodavatele, kteří údajně neměli kapacitu zboží převést, a je tedy otázkou, proč žalobce dopravu zajišťoval sám. Dle správce daně se nabízí vysvětlení, že to bylo pro žalobce

výhodnější, neboť cena za jednotku množství byla o několik korun nižší. Dle správce daně se tím změnily podmínky pro posouzení obchodních transakcí a místa plnění. Správce daně uvedl, že se nemůže vyjádřit k trestnímu řízení vedenému pod sp. zn. 46 T 5/2015, neboť o něm nemá žádné informace. Zdůraznil, že daňové a trestní řízení jsou na sobě nezávislá a jejich předmětem je zkoumání odlišných otázek. Pro správné stanovení daně není podstatný závěr jiných orgánů posuzujících otázku existence trestného činu a totožnost pachatele. Správce daně vychází z jím zjištěného skutkového stavu v daňovém řízení. K důkazním návrhům pomocí sestav ADIS správce daně konstatoval, že tento systém neumožňuje ověřit, která z po sobě následujících dodání zboží v rámci jedné přepravy je dodáním zboží zakládajícím odeslání či přepravu, a stanovit místo plnění. K poukazu žalobce na závazný metodický pokyn správce daně konstatoval, že postupoval v souladu s daňovým řádem, zákonem o DPH a judikaturou Soudního dvora. Uzavřel, že vyjádření žalobce nemá vliv na výsledek kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce seznámen.

61. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 12. 2016, č. j. 4647652/16/2113-60561-204183, správce daně zopakoval výsledky kontrolního zjištění a shodně jako ve svém předchozím stanovisku se vypořádal s vyjádřeními a důkazními návrhy žalobce, které dle správce daně neovlivnily výsledek kontrolního zjištění.
62. Se zprávou o daňové kontrole byl žalobce seznámen prostřednictvím svého zástupce dne 12. 12. 2016. Z protokolu o ústním jednání č. j. 4779726/16/2113-60561-204183 vyplývá, že zástupce žalobce odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole. Jako důvod pro odeprání podpisu uvedl, že zpráva by mohla být použita jako důkaz ve prospěch pachatelů trestné činnosti ve věci sp. zn. B-5307/TR-12-2013, resp. sp. zn. 46 T 5/2015 vedené Krajským soudem v Brně. Dle názoru žalobce jsou v trestním spise identifikovány dodávky PHM, u kterých byla příjemcem E.. Ze zprávy vyplývá, že u těchto dodávek nemohla vzniknout tuzemská daňová povinnost k DPH. Zástupce žalobce uvedl, že se nechce podílet na takovém postupu správce daně, který může vykazovat znaky trestného činu nadržování a zneužití pravomoci veřejného činitele, pokud vyjdou najevo souvislosti jeho jednání s dřívějšími daňovými podvody spáchanými při dovozu PHM do ČR. Zástupce žalobce také namítl nezákonnost postupu správce daně při zahájení daňové kontroly, neboť se domníval, že správce daně se před zahájením daňové kontroly dozvěděl o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by žalobci měla být určita daň doměřena.
63. Dne 11. 1. 2017 vydal správce daně dodatečné platební výměry za zdaňovací období prosinec 2012 a únor, březen, duben a květen roku 2013, za jejichž odůvodnění se považuje zpráva o daňové kontrole dle § 147 odst. 4 daňového řádu.
64. Žalobce podal proti všem dodatečným platebním výměrům dne 7. 2. 2017 odvolání, které doplnil podáními ze dne 1. 3. 2017 a 2. 3. 2017. Argumentoval tím, že NSS v obdobných případech odmítl konstrukci, že pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to i za situace, kdy přepravu zajišťoval prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník PHM. V rámci dodávky měly být posuzovány všechny okolnosti projednávaného případu. Na to však správce daně rezignoval. Dokazování zaměřil výhradně na posouzení otázky, kdo zajišťoval přepravu PHM a hradil přepravné a jiné okolnosti nezjišťoval. Závěr správce daně, že na žalobce přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě ve smyslu judikatury Soudního dvora, dle žalobce postrádá oporu v daňovém spise. Správce daně sice žalobce vyzval k prokázání skutečností, že zboží pořídil v České republice, navržené důkazy však

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.



odmítl provést jako irelevantní. Dle žalobce je ze spisu evidentní, že prvním pořizovatelem PHM nebyl žalobce, který nebyl ve smluvním vztahu se zahraniční rafinerií a ta na něj nemohla převést právo nakládat se zbožím jako vlastník. Správce daně nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a neprovedl celkové posouzení všech okolností. Správce daně nezjišťoval, zda nebyla spojena s přepravou předchozí dodání uskutečněná před dodáním žalobci; jaký byl řetězec zapojených subjektů; kdo byl prvním pořizovatelem, jenž projevil zájem přepravit zboží na území jiného členského státu; kdo byl prvním pořizovatelem, na něhož bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na území jiného členského státu; kdo byl pořizovatelem, který měl smluvní vztah s rafinerií, která jediná mohla právo nakládat se zbožím převést; zda se nemohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit více dodání předcházejících dodání žalobci a zda přeprava zahájená v jiném členském státě a ukončená v tuzemsku nesplývá s okamžikem rozhodným pro vyměření spotřební daně. Dále namítal, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Zástupce žalobce odepřel podpis zprávy o daňové kontrole z vážného důvodu. Uvedeným důvodem se však správce daně nezabýval. Dle žalobce nemůže být důvodně nepodepsaná zpráva považována za výstup daňové kontroly a dodatečné platební výměry nemohly být na jejím základě vydány. Závěry správce daně o tom, že plnění od R. a K. nebyla předmětem daně na území České republiky, znamená, že daňová povinnost nemohla vzniknout u předchozích dodavatelů v řetězci. Souvislost s trestním řízením vedeným Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 je dle žalobce zřejmá z identifikace jednotlivých dodávek PHM prostřednictvím čísel ARC a interní písemnosti označené jako Podněty ke kontrole č. j. 2135588/15/2113-60050-204585. Dle přesvědčení žalobce se již v blíže nespecifikovaném předchozím daňovém řízení vyskytla otázka určení intrakomunitárního plnění u totožných dodávek PHM, o které již pravomocně rozhodl jiný orgán daňové správy. Správce daně postupoval nezákonně, pokud si tuto skutečnost neověřil. Správce daně měl ověřit, zda, kdy a jak byla vyměřena daňová povinnost za stejná zdaňovací období u totožných dodávek PHM žalobcovým dodavatelům. Dále žalobce namítal nezákonnost zahájení daňové kontroly s tím, že správce daně před jejím zahájením disponoval skutečnostmi a důkazy nasvědčujícími vyměření daně žalobci, což dle žalobce dokládá písemnost č. j. 2135588/15/2113-60050-204585, kterou správce daně odmítl zpřístupnit. Žalobce je přesvědčen, že správce daně obdržel od Generálního finančního ředitelství písemnost s názvem Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176, z níž vyplývá, že správce daně měl k dispozici doklady z trestního spisu B-5307/TS-12/2013 vedeného proti osobám spojeným se společností A. G. S. and I. a.s. (E.) v elektronické podobě. Správce daně měl žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce k důkazu označil písemnost č. j. 2135588/15/2113-60050-204585, písemnost označenou jako Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176, obžalobu státního zástupce ze dne 18. 3. 2015, sp. zn. 3 VZV 1/2014, a jednotlivé doklady včetně příloh, v nichž jsou uvedeni odesílatelé a příjemci PHM dle dokladů CMR a dokladů o spotřební dani. Žalobce dále navrhl provést důkazy z trestního spisu sp. zn. 46 T 5/2016, konkrétně znalecký posudek Ing. D. L., Ph.D., založený na č. l. 5540–6098, dokumentaci a informace Generálního finančního ředitelství na č. l. 8113–8150, informace o šetření správce daně na č. l. 8157–8396, dokumentaci a výpisy z databáze EMCS pro společnost ECOLL na č. l. 9140–9487, bankovní informace na č. l. 9656–9687 a blíže nespecifikované ostatní listinné důkazní prostředky o pořízení zboží z jiného členského státu a identifikaci

prvních kupujících registrovaných v ČR. Dle žalobce navržené důkazní prostředky prokazují transakce na počátku řetězce a plyne z nich, že k intrakomunitárnímu plnění došlo dříve v řetězci a o této otázce bylo již pravomocně rozhodnuto. Upozornil, že jednotlivé dodávky jsou identifikovatelné prostřednictvím elektronického průvodního dokladu a kódu ARC.

65. Žalovaný vyzval dne 20. 11. 2017 pod č. j. 49773/17/5300-21442-809464 žalobce k prokázání tvrzení, že u realizovaných obchodů s PHM nakoupil PHM od tuzemských dodavatelů a dopravu PHM z jiných členských států zajišťoval pro dodavatele pouze subdodavatelsky v roli dopravce. Uvedl, že má pochybnosti o tom, že žalobce při přepravě vystupoval v roli dopravce, neboť zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že žalobce byl organizátorem přepravy. V rámci prvostupňového řízení bylo prokázáno, že žalobce v některých případech zajišťoval dopravu sám, resp. za tímto účelem najímal dopravce dle vlastního uvážení, jelikož dodavatel neměl k dispozici přepravní kapacity. PHM byly stáčeny na dopravní prostředky uvedených dopravců, které žalobce sám objednal. PHM byly stáčeny v rafineriích v B., M. a M.. Dle předložených dokladů byly PHM během jednoho dne přeprodávány v řetězci několika společnostmi, přičemž přeprava proběhla pouze z místa uskladnění v Německu či Slovinsku přímo na čerpací stanici žalobce v Ž.. Tyto okolnosti dle žalovaného svědčí spíše o tom, že žalobce vystupoval v roli organizátora přepravy. O tom dle žalovaného svědčí i to, že žalobce nedoložil písemné smlouvy o přepravě věci s dodavateli a neuvedl, mezi jakými stranami byla smlouva o přepravě uzavřena. Dle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě CMR se přepravní smlouva uzavírá mezi dopravcem a odesílatelem. Na předložených CMR listech je jako odesílatel uveden provozovatel skladu PHM v jiném členském státu, s nímž žalobce dle svého tvrzení neměl žádný smluvní vztah, či kyperská společnost C. C. L.. Pokud žalobce tvrdí, že zajistil dopravu pro dodavatele, je jeho tvrzení v rozporu s předloženými CMR listy, na nichž není jeho dodavatel uveden. K fakturám F242 a F246 nebyly CMR listy doloženy. Z výpovědi svědkyně S. H. vyplývá, že dodavatelé žalobce pouze určili místo nakládky a místo, kde se budou PHM vylívat, přičemž tyto informace pak žalobce předal dopravcům. Svědkyně vypověděla, že výběr dopravce prováděl žalobce a hradil celou cenu přepravy. Svědek S. Z., jednatel společnosti S., která provedla podstatnou část přeprav, uvedl, že za žalobce jednal s paní H., která mu poslala objednávku s místem nakládky, odběrové kódy, místo vyclení a vykládky. Na rafineriích jednal pouze s pracovníky rafinerie. Trasu si určoval sám. V případě problémů by komunikoval s žalobcem, který si dopravu objednal. Z toho dle žalovaného vyplývá, že osobou, jež mohla požadovat zastavení přepravy, změnu místa dodání nebo vydání zásilky jinému příjemci byl žalobce. Kromě administrativních a kontrolních úkonů celní správy nedošlo k přerušení přepravy. Kromě žalobce nikdo z řetězce dodavatelů s PHM fyzicky nedisponoval, byly jim pouze přefakturovány. Žalobce dopravu dodavatelům nefakturoval. Pokud by byl žalobce v pozici dopravce, pak by s dodavatelem uzavřel úplatnou smlouvu o přepravě. Poukázal na to, že žalobce nakupoval PHM pro svou ekonomickou činnost a od počátku měl v úmyslu je pořídit a přepravit (zajistit a zorganizovat přepravu) pro sebe. CMR listy neobsahují informaci o tom, kdo je vlastníkem zboží. K tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 4. 2010, sp. zn. 32 Cdo 1658/2009. Na základě těchto skutečností lze dle žalovaného uzavřít, že žalobce nevystupoval v roli dopravce, ale organizátora přepravy, neboť měl veškeré informace o přepravě a disponoval mocí přepravu ovlivnit. Dle žalovaného nebylo v řešeném případě důsledně přeneseno důkazní

břemeno, a proto vydal tuto výzvu a vyzval žalobce k prokázání tvrzení, že vystupoval v pozici dopravce.

66. Žalobce v podání ze dne 12. 12. 2017 uvedl, že nikdy netvrdil, že vystupoval v roli dopravce, a není tedy na něm, aby to prokazoval. Dopravcem byly společnosti S., K., 2. G. a B.. Žalobce nebyl dle nákladních listů CMR smluvní stranou žádné přepravní smlouvy. Dopravcům pouze předával informace od dodavatelů o místě převzetí zásilky (odeslání zboží), předpokládaném místě dodání a jiné potřebné informace a zavázal se převzít závazek k úhradě přepravného z mezinárodních přepravních smluv mezi odesílatelem a dopravcem po převzetí zboží od prodávajícího. Žalobce zboží nepřpravoval, nebyl tím, jehož zboží bylo přepravováno, zboží nebylo de facto přepravováno na jeho příkaz. Neměl faktickou možnost nakládat se zbožím podle své vůle, držet je ani postupovat jiným osobám. K umožnění práva nakládat se zbožím jako vlastník od žalobcova dodavatele nemohlo dojít dříve než uvedením zboží do volného oběhu. Dopravce obdržel od žalobce požadavek, aby dojel do zahraniční rafinerie a tam se řídil pokyny odesílatele PHM. Určení místa nakládky vycházelo z informací od dodavatele. Žalobce se zavázal uhradit dopravné. Důvodem převzetí závazku bylo, že prodávající bude zboží fakturovat bez dopravy. Na místě nakládky uzavřel dopravce (řidič) přepravní smlouvu s odesílatelem v souladu s Úmluvou CMR a dle pokynů odesílatele naložil PHM. Odesílatel vybavil dopravce průvodními doklady. Povinností dopravce bylo dle pokynů odesílatele PHM dopravit k příjemci v jiném členském státě. Jelikož přeprava probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, mohly být PHM předány pouze oprávněnému příjemci. V průvodním dokladu CMR je uveden odesílatel, příjemce, dopravce, organizátor přepravy, specifikace PHM, datum zahájení a datum předání zboží příjemci. Přeprava do tuzemska byla pouze první fází. Vlastníkem zboží mohl být po dobu této fáze pouze odesílatel nebo příjemce dle přepravní smlouvy. Žalobce považoval za podstatné, že se zboží převáželo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Navrhl, aby tato skutečnost byla ověřena na základě elektronických průvodních dokladů a přiděleného kódu ARC. Namítal, že správce daně určil plnění mezi žalobcem a jeho přímými dodavateli jako intrakomunitární, ačkoli z jiných daňových řízení vyplývá, že zahraniční správce daně v rámci stejné řetězové dodávky ověřil splnění podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného státu EU, kdy pořizovatelem zboží z jiného členského státu byla E.. Není možné, aby v jedné řetězové dodávce bylo přiznáno splnění podmínek pro osvobození vícekrát. Žalobce navrhl doplnit dokazování ve spolupráci se zahraničním správcem daně, aby v každém řetězovém obchodu bylo pouze jedno osvobozené dodání uvnitř Společenství, ve vztahu k oprávněným příjemcům (odesílatelům vybraných výrobků) E., I. a E.. Uvedl, že požádal o nahlížení do trestního spisu sp. zn. 46T 5/2015. Pokud materiály z trestního spisu obdrží, předloží je jako důkazní prostředky k prokázání, že k intrakomunitárnímu plnění došlo v řetězci před žalobcem a že o této otázce bylo dříve pravomocně rozhodnuto správcem daně. Žalobce odmítl tvrzení správce daně, že se k těmto důkazním prostředkům nemůže vyjádřit, neboť nemá informace o tomto trestním spise. Dle žalobce jde o listiny, které má správce daně ve své moci a sám je vytvořil. Žalobce dále vyjádřil pochybnost, zda vadou řízení ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu může být nedůsledné přenesení důkazního břemene. Správce daně může daňový subjekt vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro správné zjištění daně za podmínek § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobce spatřoval v postupu žalovaného, který zamýšlel založit posouzení intrakomunitárního plnění v řetězové dodávce zboží na

neunesení důkazního břemene, za nezákonný zásah. Z tohoto důvodu vznesl též stížnost na postup žalovaného.

67. V podáním ze dne 23. 1. 2018 žalobce označil další důkazní prostředky k otázce organizátora přepravy. K důkazu předložil pokyny pro dopravce R. s.r.o. (dále jen „R“) ze dne 14. 3. 2017. Uvedl, že obdobné pokyny standardně vydávala K. pro všechny dopravce. Dle žalobce z nich plyne, že K. jako skutečný organizátor přepravy dávala detailní pokyny sjednanému dopravci, resp. jeho řidiči, o místě nakládky a odbavení celním úřadem, instruovala řidiče, aby po naložení zasílali SMS zprávu s údaji o dodávce dle stanoveného vzoru na telefonní čísla určená jejími pokyny a údaje strojově zpracovávala. Měla k dispozici software, kterým byly údaje o organizaci přepravy zpracovávány, předávala zpracované údaje dalším účastníkům obchodních transakcí, zejména oprávněnému příjemci, dávala pokyny řidiči, jak postupovat v případě nefunkčního elektronického celního systému a kam se dostavit k propuštění zboží z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s příslušnými dokumenty. Dle žalobce z těchto pokynů plyne, že K. měla informace o celkové řetězové dodávce, jejím počátku a konci, dopravci, registračních značkách tahače a návěsu, jménu řidiče, telefonický kontakt na řidiče, druhu a množství přepravovaných PHM, ARC kódu dodávky a místu propuštění zboží z režimu podmíněného osvobození. Měla vytvořen obchodní systém, v němž informace ukládala a zpracovávala. Žalobce dále navrhl výslech pracovníků K., a to logistiků – dispečerů Mgr. D. Ž. a J. V., vedoucí autodopravy Ing. E. S. a obchodní manažerky J. P.. Navrhl též doplnění výslechu svědkyně H..
68. V předložených pokynech pro dopravce R. ze dne 14. 3. 2013 je uveden řidič, registrační značka, přepravní kód, místo nakládky, množství a druh pohonných hmot s údajem o biosložce a místo odbavení. Dle pokynů měl řidič po naložení zaslat SMS zprávu v pokynech přesně popsáném tvaru na jedno z uvedených telefonních čísel s přepravním kódem a údaji o registračních značkách tahače a návěsu, označení PHM, množství, biosložce a číslu ARC. V případě nefunkčního elektronického celního systému v místě nakládky mělo být uvedeno číslo náhradních dokladů s písmenným kódem ZR. Pokud řidič neobdrží do 5 minut odpověď, měl zaslat SMS v příslušném tvaru na jiné z uvedených telefonních čísel. V pokynech bylo upozornění, že s ohledem na strojové zpracování SMS zpráv je třeba věnovat zvýšenou pozornost jejich správnému tvaru a údajům v nich uvedeným. Dle pokynů se měl řidič po příjezdu do České republiky dostavit s naloženým vozidlem a příslušnými dokumenty na uvedené místo odbavení (v konkrétním případě šlo o G., CTP. T.).
69. Žalovaný vyrozuměl dne 9. 2. 2018 pod č. j. 6322/18/5100-41457-712276 žalobce o nepřipustnosti jeho stížnosti, neboť postup při dokazování není postupem ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu, který lze napadnout stížností. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71. Dále uvedl, že výzva může být přezkoumána dle § 121 a násl. daňového řádu, a není tedy splněna ani podmínka subsidiarity stížnosti.
70. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Odvolací námitky neshledal důvodnými a ztotožnil se se skutkovým i právním posouzením věci správcem daně, který odmítl žalobci přiznat nárok na odpočet daně z nákupů PHM uplatněný na řádku č. 40 daňových přiznání dle uvedených daňových dokladů od K. a R., vyhodnotil předmětná plnění jako pořízení zboží z jiného členského státu, doměřil žalobci daň na výstupu z předmětných plnění na řádku č. 3 a přiznal mu nárok na odpočet daně na řádku č. 43. Žalovaný uvedl, že

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

v prvostupňovém řízení vyšlo najevo, že ve sporných případech si žalobce zajišťoval dopravu a za tímto účelem najímal dle vlastního uvážení na svůj účet dopravce, jelikož tuzemští dodavatelé neměli k dispozici přepravní kapacitu. PHM byly stáčeny v rafineriích v Berlíně, Magdeburgu a Mariboru na dopravní prostředky společností, které si žalobce k zajištění přepravy objednal, což plyne z předložených faktur a dalších dokladů (stáčecích lístků, certifikátů jakosti a CMR listů, pokud byly doloženy). Z předložených dokladů bylo zjištěno, že PHM byly během jediného dne přeprodávány v řetězci několika společností, přičemž přeprava zboží proběhla z místa uskladnění PHM v Německu či Slovinsku přímo na čerpací stanici žalobce v Ž.. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet a skutečném místě plnění při dodání zboží. Proto vyzval žalobce k prokázání, že u sporných transakcí bylo místo plnění v tuzemsku, resp. kdy a kde došlo k dodání zboží. Tím bylo dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na žalobce přeneseno důkazní břemeno. K reakci žalobce na výzvu správce daně konstatoval, že nezpochybňuje, že v případě, kdy si žalobce zajišťoval dopravu sám, oznamoval dodavateli údaje o dopravci, řidiči, registrační značce tahače a návěsu a telefonický kontakt na řidiče prostřednictvím objednávky. Dle žalovaného z rámcových smluv plyne, že důvodem byla zejména identifikace dopravce při stáčení PHM v rafinerii a propuštění zboží podléhajícího spotřební dani z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do režimu volného oběhu osobou oprávněného příjemce. Nelze z toho dovodit, že by dopravce byl úkolován ze strany dodavatele jako organizátora přepravy. Další žalobcem předložené listinné důkazní prostředky (stáčecí lístky, certifikáty jakosti, doklady o dopravě, faktury za dopravu, příjemky, výpisy z bankovního účtu) dle žalovaného jsou způsobilé prokázat, že žalobce nakoupil PHM v jiném členském státě a nechal si je najatým dopravcem přepravit z rafinerií v jiném členském státě, uhradil pohonné hmoty svým dodavatelům a přepravu najatým dopravcům. Nejsou však dle žalovaného způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení místa plnění ani žalobcem tvrzenou vazbu práva nakládat se zbožím jako vlastník na plátcovství spotřební daně. Svědkyně H. a svědek Z. dle žalovaného potvrdili, že žalobce byl organizátorem přepravy, neboť si dopravce zvolil a objednal, přepravu organizoval na vlastní účet a byl osobou, která byla o přepravě nejlépe informována. Svědkyně H. potvrdila, že cena byla hrazena žalobcem na základě faktury za dopravu na účet smluvního dopravce. Svědek Zmeškal uvedl, že by v případě havárie či jiné nenadálé okolnosti jednal dle pokynů žalobce. Potvrdil také, že přeprava nebyla kromě úkonů celní správy přerušena a probíhala z rafinerií do Žehušic na základě pokynů žalobce. K výpovědím svědků neměl žalobce výhrady. Rozhodné skutečnosti nebylo možné ověřit u dodavatelů žalobce, neboť R. a K. jsou nekontaktní, neplní vůči správci daně své povinnosti a jejich sídlo má jen formální charakter. Dle žalovaného žalobce i v reakci na výzvu žalovaného v podání ze dne 12. 12. 2017 potvrdil, že byl organizátorem přepravy a dopravci byly společnosti, u nichž žalobce dopravu objednal. Údaje na CMR listu nejsou dle žalovaného relevantní pro určení, zda jde o intrakomunitární plnění. Neobsahují ani informaci o tom, kdo je vlastníkem zboží. Je proto nezbytné provádět posouzení všech okolností případu včetně skutečností, kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu zákona o DPH za účelem posouzení, která dodávka je tzv. klidová a která je spojena s přepravou. Žalobce v rámci druhé reakce na výzvu uvedl, že skutečným organizátorem přepravy byla K., která vydávala detailní pokyny dopravci, instruovala řidiče, aby zaslal SMS s údaji o dodávce, které strojově zpracovávala a předávala dalším účastníkům, kteří se na transakcích podíleli, k čemuž předložil pokyny pro dopravce R.. Tvrzení žalobce žalovaný hodnotil jako

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

účelové a nepravdivé. Konstatoval, že samotná skutečnost, že dodavatel požadoval detaily o dopravci a určil, kde proběhne propuštění zboží do režimu volného oběhu, neznamená, že dodavatel byl organizátorem přepravy. Instrukce administrativního či technického charakteru od dodavatele pro dopravce žalobce potřeboval, aby mohl zadat objednávku a aby řidiči věděli, kam jet a kde se bude zboží propouštět z režimu podmíněného osvobození. Pokyny pak žalobce předal zvolenému dopravci. Žalobce byl tím, kdo si dopravce zvolil, dal mu pokyny a platil cenu dopravy. Pouze žalobce byl jako objednatel přepravy v pozici, v níž mohl přepravce úkolovat, žádat zastavení přepravy či změnu místa doručení. Předložené pokyny pro dopravce R. nesouvisí se spornými případy, a nelze je považovat za relevantní důkazní prostředek. Žalovaný nadto nezpochybňuje, že žalobce dostával informace pro řidiče od dodavatelů. Dle žalovaného to byl žalobce, kdo by případně dopravce sankcionoval a vymáhal na něm náhradu škody nebo ušlý zisk. Žalovaný dospěl k závěru, že v posuzovaných případech přepravu fakticky organizoval žalobce na vlastní účet, byl o ní nejlépe informován a najatí dopravci se řídili výhradně jeho pokyny. Jako jediný měl možnost přepravu ovlivnit, což plyne ze svědeckých výpovědí. O tom dle žalovaného svědčí i to, že žalobce neměl s R. ani K. písemné smlouvy o přepravě. Z rámcové smlouvy s K. plyne, že pokud nezajistí přepravu dodavatel, zajistí ji sám na vlastní náklady žalobce. Tvzení žalobce, že dopravu zajistil pro dodavatele, neodpovídá údajům na CMR listech, na nichž je jako odesílatel uveden provozovatel skladu nebo společnost C. C. L., nikoli dodavatelé žalobce, kteří na nich nejsou vůbec uvedeni, s jedinou výjimkou, kdy R. figurovala jako příjemce. Žalobce neuvedl, mezi jakými stranami měly být smlouvy o přepravě uzavřeny. Z výpovědí svědků H. a Z. dle žalovaného plyne, že jedinou osobou v dodavatelko-odběratelském řetězci, která mohla požadovat zastavení přepravy, změnu místa dodání nebo vydání jinému příjemci byl žalobce. Kromě administrativních úkonů ze strany oprávněného příjemce (propuštění zboží do režimu volného oběhu), které jsou prováděny elektronicky, případně kontrolních úkonů celní správy, nedošlo k přerušení přepravy. Kromě žalobce s PHM nikdo fyzicky nedisponoval, PHM byly pouze přefakturovány. Dále žalovaný poukázala na to, že žalobce dodavatelům nefakturoval náklady na dopravu. Žalobce měl od počátku v úmyslu PHM pořídit pro svou ekonomickou činnost a přepravit pro sebe. Již v době, kdy dopravu objednával, věděl místo určení (vykládky). Žalobce nepředložil relevantní důkazní prostředky, jimiž by prokázal, že byl pouhým dopravcem. V případě šetřených dodávek je dle žalovaného nesporné, že stočením PHM do cisteren se má za to, že provozovatel cisteren je oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem. K tomu žalovaný odkázal na bod 50 rozsudku Soudního dvora ze dne 3. 9. 2015, ve věci *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13 (dále jen „*Fast Bunkering Klaipėda*“), a bod 44 stanoviska generální advokátky Eleanor Sharpston v této věci. Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, tento převod není podmíněn existencí přímého smluvního vztahu mezi obchodníkem a rafinérií. Jestliže si obchodník vyzvedne PHM v zemi odeslání, nabytí v zemi odeslání právo nakládat se zbožím jako vlastníkem. Pokud by tomu mělo být jinak, je na daňovém subjektu, aby takové tvrzení učinil a podložil důkazy. Z okolností konkrétního případu plyne, že pohyblivými dodávkami jsou plnění mezi KONT FUEL či RENOIL a žalobcem, což je dle žalovaného patrné z toho, že žalobce nabytí právo nakládat se zbožím jako vlastníkem v jiném členském státě, kde docházelo ke stočení PHM do cisteren žalobce. Žalobce nebyl omezen v nakládání s přepravovanými PHM a zboží se pro účely DPH považovalo za dodané okamžikem převzetí zboží. V běžných obchodních vztazích v souladu s dalšími okolnostmi projednávaného případu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

(zejm. neprokázáním, že by žalobce byl k přepravě pouze zmocněn) lze okamžik faktického stočení považovat za přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník, neboť je zřejmé, že žalobce byl jedinou osobou, která mohla se zbožím fakticky nakládat. Pokud by tomu tak nebylo, měl žalobce prostor prokázat opak, neboť ho tížilo důkazní břemeno stran prokázání, že na něj právo nakládat se zbožím přešlo až v České republice. Žalovaný uzavřel, že žalobce byl organizátorem přepravy a s ohledem ke všem okolnostem na něj přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při stočení PHM v jiném členském státě ve smyslu rozsudků *EMAG* a *Euro Tyre*. Přepravu je třeba přičíst pouze jedné z dodávek. Důkazní prostředky předložené žalobcem nebyly způsobilé odstranit pochybnosti a prokázat, že zdanitelná plnění dle sporných daňových dokladů byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno – s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný na základě rozsudku *Euro Tyre* konstatoval, že ze skutečnosti, že žalobce nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě a sám zajišťoval přepravu, plyne, že přepravu je třeba přičíst transakci mezi žalobcem a K., resp. žalobcem a R. a za místo plnění se považuje dle § 7 odst. 2 zákona o DPH jiný členský stát. Jde o pořízení zboží z jiného členského státu žalobcem, jemuž tak dle § 25 odst. 2 a § 108 odst. 1 zákona o DPH vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a dle § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. b) zákona o DPH mu vznikl při pořízení zboží s jiného členského státu nárok na odpočet.

71. K odvolacím námitkám žalovaný dále uvedl, že rozkrytí všech článků obchodního řetězce nebylo v silách daňové správy, zejména s ohledem na jejich nekontaktnost. S poukazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 7. 2005, *Tobacco*, C-435/03, konstatoval, že pro posouzení věci není významné, že bylo obchodováno se zbožím podléhajícím spotřební dani. Shodně jako správce daně konstatoval, že z pohledu zákona o DPH přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce okamžikem stočení PHM do cisteren žalobcem najatých přepravců. Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole shledal žalovaný nedůvodným. Podpisem zprávy by se žalobce nemohl dopustit trestného činu ani se na něm podílet. Podpis neznamená, že by daňový subjekt se zprávou o daňové kontrole souhlasil, nýbrž že s ní byl seznámen. Pokud považoval závěry za nesprávné či nezákonné, měl možnost využít opravných prostředků, což učinil. K trestnímu řízení se nemůže vyjádřit, neboť trestní a daňová řízení jsou vedena na sobě nezávisle a mají odlišný předmět. Daňové orgány vycházely ze skutečností a důkazních prostředků provedených v jimi vedeném řízení. Důkazní prostředky z trestního spisu nejsou pro daňové řízení určující; nadto je žalobce nepředložil. Žalovaný se neztotožnil s námitkou, že si správce daně měl ověřit, zda otázka určení intrakomunitárního plnění nebyla posuzována v jiném daňovém řízení, neboť odkaz žalobce byl neurčitý a daňové řízení nebylo upřesněno. K písemnosti č. j. 2135588/15/2113-60050-204585 žalovaný uvedl, že šlo pouze o interní komunikaci v rámci daňové správy. Z daňového spisu je dle žalovaného zřejmé, že správci daně nebyly před zahájením daňové kontroly známy dostatečně konkrétní skutečnosti, aby měl povinnost vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Až v rámci daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že nákup PHM byl pořízením zboží z jiného členského státu. O tom, že správce daně neměl natolik silné poznatky o důvodnosti doměření daně, dle žalovaného svědčí i to, že v devíti ze čtrnácti kontrolovaných zdaňovacích obdobích nebyly žádné nesrovnalosti zjištěny. K návrhu žalobce na provedení výslechu pracovníků K. žalovaný uvedl, že nebyli řádně označeni, neboť žalobce neuvedl jejich kontaktní údaje, přičemž s ohledem na úpadek K. nelze předpokládat, že by pro ni stále pracovali. Žalobce neuvedl ani důvody, pro něž měli být svědci vyslechnuti. Z obsahu podání pouze plyne, že měli potvrdit verzi žalobce. Pokud

chtěl žalobce prokázat, že organizátorem přepravy byla K., žalovaný považuje toto tvrzení za účelové, neboť žalobce si volil dopravce, zadával místo vykládky, mohl přepravu ovlivnit a také ji platil. Žalovaný nezpochybňoval, že žalobce dostával určité informace od dodavatele, a z tohoto pohledu vyhodnotil výsledek jako nadbytečný. Rovněž z výpovědi svědkyně H. je dle žalovaného zřejmé, že žalobce byl organizátorem přepravy. Tato svědkyně uvedla vše, co k věci jako administrativní pracovnice zajišťující objednávky uvést mohla. Skutkový stav měl žalovaný za dostatečně spolehlivě zjištěn. Třetí výsledek svědkyně z těchto důvodů odmítl pro nadbytečnost provést.

72. Soud s ohledem na námitky a návrh žalobce provedl důkaz listinou založenou ve vyhledávací části daňového spisu č. j. 2135588/15. Jde o interní sdělení oddělení řízení rizik Finančního úřadu pro Středočeský kraj určené Územnímu pracovišti v Kutné Hoře, a to podatelně, řediteli územního pracoviště a ředitelce kontrolního odboru, v němž v návaznosti na úkoly a opatření, které vyplynuly z porady Generálního finančního ředitelství svolané v souvislosti s daňovými úniky na DPH v kauze „E.“, vedoucí oddělení řízení rizik Finančního úřadu pro Středočeský kraj žádá o zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období duben 2012 až březen 2013 u žalobce do 30. 4. 2015. Dále je v něm uvedeno, že v případě zjištění, že majetek daňového subjektu nebude postačovat k úhradě nedoplatku nebo bude zjištěno, že se daňový subjekt zbavuje majetku, je nutno přistoupit k zajištění daně. Dále sdělení obsahovalo upozornění, že postup je nutné konzultovat s oddělením řízení rizik a oddělením nepřímých daní. Zajištěné doklady měly být poskytnuty prostřednictvím úložiště. Soud s ohledem na obsah listiny neshledal důvod, pro který by nemohla být provedena k důkazu, přičemž takový důvod k dotazu soudu neuvedl ani pověřený pracovník žalovaného, který pouze namítal, že tato listina nemá relevanci k tvrzením žalobce. Z obsahu listiny ani vyjádření žalovaného se nepodává, že by mohl být ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní.
73. Z žádosti o nahlížení do spisu ze dne 27. 11. 2017 a přípisu Krajského soudu v Brně ze dne 4. 12. 2017 vyplývá, že žádosti žalobce o nahlížení do trestního spisu vedeného u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 došlo uvedenému soudu dne 30. 11. 2017 nebylo s odkazem na § 65 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, vyhověno.
74. Soud neprovedl důkaz dalšími listinami označenými žalobcem, neboť jsou součástí daňového spisu, který měl soud k dispozici a jehož obsah není předmětem dokazování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Soud neprovedl důkaz listinou označenou jako „Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti č. j. 27255/15/7600-10084-205176 ze dne 5. 5. 2015“, která není součástí daňového spisu a nebyla žalobcem předložena, resp. nepřistoupil k jejímu vyžádání, neboť s ohledem na níže uvedený právní názor a tvrzení, jež měla prokázat, nemohla mít vliv na posouzení věci.

### **Posouzení žalobních bodů**

#### *Zahájení daňové kontroly*

75. Žalobce předně namítal, že zahájení daňové kontroly bylo nezákonné, neboť ho správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení.



76. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.
77. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.
78. Povinností orgánů finanční správy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání se zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS. Dovodil, že „[p]okud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení nebude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, anebo zahájí daňovou kontrolu.“ Dále doplnil, že „[u]stanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.“
79. Ze správního spisu nevyplývá, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly určité poznatky, z nichž bylo možné usuzovat na nesrovnalosti v daňových přiznáních žalobce a „důvodně předpokládat,“ že žalobci bude určitá daň za konkrétní zdaňovací období doměřena. Tato podmínka přitom plyne již ze samotného znění § 145 odst. 2 daňového řádu. Důvodný předpoklad doměření daně stanoví jako podmínku pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení také § 143 odst. 3 věta druhá daňového řádu. Uvedená podmínka odpovídá též důsledkům, které výzva přináší, neboť dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (bylo-li učiněno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a vedlo-li následně k doměření daně) úkonem prodlužujícím běh lhůty pro stanovení daně o jeden rok (viz rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS). Správce daně proto nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoli důvodu, ale musí v ní objasnit důvody, na jejichž základě mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně. Požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutím ve smyslu daňového řádu (k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65). Z obsahu

správního spisu neplyne, že by správce daně měl poznatky, které by mu umožňovaly řádně zformulovat výzvu k podání dodatečných daňových tvrzení. Z průběhu daňové kontroly (předložení daňových dokladů v jejím rámci, vyjádření žalobce ze dne 29. 7. 2015 a výzvy správce daně ze dne 17. 9. 2015) je naopak patrné, že správce daně prověřoval daňové povinnosti žalobce komplexně a konkrétní pochybnosti mu vznikly až na základě dokladů předložených v rámci daňové kontroly a vyjádření žalobce, v souvislosti s některými plněními od dvou dodavatelů v pěti ze čtrnácti kontrolovaných zdaňovacích období.

80. Soud se neztotožnil s argumentací žalobce, že by z písemnosti vedené pod č. j. 2135588/15 plynuly natolik určité informace o žalobci a jeho obchodech, které by zakládaly důvodný předpoklad doměření daně, resp. z nichž by bylo možné usuzovat, že poslední známá daň byla stanovena nesprávně. Z této písemnosti se pouze podává, že daňová kontrola má být zahájena v návaznosti na opatření a úkoly související s kauzou daňových úniků na DPH ve věci E., nyní A. G. S. and I. a.s. v likvidaci. Na základě této písemnosti nemohl správce daně dospět k závěru, že je zde důvodný předpoklad doměření DPH. Písemnost Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176, na kterou žalobce odkazuje, není součástí daňového spisu. Své tvrzení o tom, že správce daně listinu obdržel a je součástí daňového spisu, žalobce nedoložil. I pokud by však správce daně měl před zahájením daňové kontroly k dispozici doklady z doklady z trestního spisu celní správy vedeného proti osobám spojeným se společností A. G. S. and I. a.s. v likvidaci, nic nenasvědčuje tomu (i s přihlédnutím k následnému průběhu daňové kontroly a důvodům, pro něž byly dodatečné platební výměry vydány), že doklady z uvedeného trestního spisu zakládaly důvodný předpoklad doměření určité daně ve vztahu k žalobkyni, resp. že správci daně poskytovaly takové poznatky, na jejichž základě mohl usoudit na nesprávné stanovení daně a řádně zformulovat výzvu žalobci k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalobce nespecifikoval, jaké konkrétní skutečnosti či důkazy měly dle jeho názoru takový předpoklad na straně správce daně založit. Naopak se listin obsažených v trestním spisu sám dovolává s tím, že mají podpořit tvrzení žalobce o tom, že k pořízení zboží z jiného členského státu došlo dříve v řetězci. Soud proto neshledal námitku důvodnou.

#### *Ukončení daňové kontroly*

81. Soud se dále zabýval námitkami týkajícími se ukončení daňové kontroly.
82. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy.
83. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
84. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu 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.

85. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS, projednání zprávy o daňové kontrole je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.
86. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 12. 2016, č. j. 4647652/16/2113-60561-204183, správce daně uvedl písemnosti sepsané v jejím průběhu, zrekapituloval výsledky kontrolního zjištění a vypořádal se s vyjádřeními a důkazními návrhy žalobce, přičemž shledal, že neměly vliv na výsledek kontrolního zjištění. Zpráva o daňové kontrole obsahuje náležitosti ve smyslu § 88 odst. 1 daňového řádu. Žalobci byla dána možnost seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění, vyjádřit se k němu a navrhnout důkazy, čehož využil. Správce daně při ukončení daňové kontroly dostal požadavkům obsaženým v § 88 daňového řádu, neboť zástupce žalobce poučil o následku odepření podpisu bez dostatečného důvodu. Důvody, které žalobce uvedl, směřovaly ve své podstatě proti výsledku kontrolního zjištění a postupu správce daně v souvislosti se zahájením daňové kontroly. Nesouhlas s kontrolními závěry a postupem správce daně, který žalobce nevyzval před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového tvrzení, není důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Skutečnost, že v daném případě zástupce žalobce zprávu o daňové kontrole odmítl podepsat, nemá vliv na ukončení daňové kontroly a použitelnost zprávy o daňové kontrole jako podkladu pro vydání platebních výměrů. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že podpisem zprávy o daňové kontrole daňový subjekt nevyjadřuje souhlas s výsledkem kontrolního zjištění. Nesouhlasí-li daňový subjekt s kontrolním závěrem správce daně, nemá tato skutečnost za následek nepoužitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku, ale může být následně uplatněna v odvolacím řízení, případně v řízení soudním. To platí i o namítané nezákonnosti zahájení daňové kontroly. K tomu soud připomíná, že procesní pochybení správce daně v podobě nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu nezpůsobuje bez dalšího nezákonnost samotného doměření daně (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76). Daňový subjekt nemůže prostřednictvím nesouhlasu s kontrolními závěry negovat kontrolní výsledky či oddalovat ukončení daňové kontroly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 74 dostatečně odůvodnil, proč neshledal odepření podpisu důvodným. Současně v bodě 77 napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vysvětlil, že před zahájením daňové kontroly správce daně neměl žádných konkrétních indicií o doměření daně. I když výslovné odůvodnění nedůvodnosti odepření podpisu bylo obsaženo až v napadeném rozhodnutí, je třeba připomenout, že rozhodnutí správce daně a žalovaného tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není vyloučeno, aby odvolací orgán doplnil závěry správce daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014,

č. j. 6 As 161/2013-25). Daňový řád takový postup naopak předpokládá. Námitka tedy není důvodná.

*Námitka porušení § 115 odst. 2 daňového řádu*

87. Žalobce dále namítal, že žalovaný porušil povinnost stanovenou v § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že ačkoli v odvolacím řízení prováděl další dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí, neseznámil žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a neumožnil se k nim vyjádřit, případně navrhnout další důkazní prostředky.
88. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
89. Soud předesílá, že žalobní námitka je formulována značně obecně. Žalobce spatřuje provádění dokazování v tom, že žalovaný zaslal žalobci výzvu ze dne 20. 11. 2017 s odkazem na § 92 odst. 4 daňového řádu a § 115 odst. 1 daňového řádu, kterou vyzval žalobce k prokázání tvrzení, že dopravu pohonných hmot z jiných členských států zajistil pouze jako dopravce, přičemž žalobce na tuto výzvu reagoval a navrhl doplnění dokazování, které žalovaný neprovedl. Žalobce netvrdil a ani z obsahu daňového spisu neplyne, že by v odvolacím řízení byly doplněny nové podklady pro rozhodnutí, o nichž žalobce nevěděl, a s nimiž nebyl seznámen. Žalobce též konkrétně nenamítal, že by žalovaný konkrétní podklady nově a odlišně od správce daně hodnotil.
90. Žalovaný ve výzvě žalobce seznámil s tím, z jakého skutkového stavu hodlá vycházet a jak jej posuzuje a umožnil žalobci na to reagovat. Ve výzvě žalovaný shrnul skutkový stav zjištěný na základě podkladů shromážděných správcem daně včetně svého hodnocení podkladů, které se podstatně nelišilo od hodnocení správcem daně. Žalovaný konstatoval, že skutkový stav svědčí o tom, že žalobce vystupoval v roli organizátora přepravy, nikoli dopravce. Současně uvedl, že nebylo důsledně přeneseno důkazní břemeno, a proto vyzval žalobce k prokázání tvrzení, že vystupoval v roli dopravce. Skutkové závěry, z nichž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, se v zásadě neliší od závěrů popsanych ve zprávě o daňové kontrole a vyjádřených žalovaným ve výzvě ze dne 20. 11. 2017. Za provádění dalšího dokazování nelze považovat pouze odůvodnění odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků, včetně výsledku svědků. Z výzvy žalovaného ani z napadeného rozhodnutí neplyne, že by žalovaný správcem daně shromážděné podklady v odvolacím řízení nově hodnotil. Soud neshledal, že by v důsledku postupu žalovaného bylo napadené rozhodnutí pro žalobce překvapivé (srov. usnesení NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 1 Afs 438/2017-32). Za situace, kdy žalovaný nedoplnil nové podklady pro rozhodnutí, ani nově nehodnotil podklady shromážděné správním orgánem prvního stupně, soud namítané porušení § 115 odst. 2 daňového řádu při provádění dokazování neshledal.

*Místo zdanitelného plnění a přenos důkazního břemene*

91. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH 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, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
92. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je též dodání zboží nebo převod za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku či poskytnutí služby za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [§ 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH].
93. Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH je místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení 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 daňová povinnost při dovozu zboží.
94. Podle § 11 odst. 1 zákona o DPH se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě, než který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.
95. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
96. Podle § 16 odst. 1 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012 se pořízením zboží z jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Za pořízení zboží z jiného členského státu se nepovažuje dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou nebo zasílání zboží podle § 18. Pořizovatelem se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu. Podle § 16 odst. 1 ve znění účinném od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 se pořízením zboží pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského

státu do členského státu od něj odlišného a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží, c) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo c) zmocněnou třetí osobou.

97. Za pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty se pro účely zákona o DPH považuje podle § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a toto zboží bylo plátcem v rámci uskutečňování ekonomických činností v tomto jiném členském státě vyrobeno, nakoupeno, pořízeno z dalšího členského státu nebo dovezeno z třetí země.
98. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Podle odstavce 5 citovaného ustanovení dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
99. Jak upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, 3901/2019 Sb. NSS, hlavním inspiračním zdrojem na úrovni práva Evropské unie při přípravě zákona o DPH byla šestá směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“), která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí o DPH. Podle bodů 1 a 3 odůvodnění směrnice o DPH bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna použitelná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, v zásadě však bez věcných změn. Ustanovení směrnice o DPH jsou tedy v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice. Závěry vyslovené SDEU a Nejvyšším správním soudem, které se týkaly předchozí právní úpravy, jsou tedy nadále použitelné.
100. Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že předmětem DPH jsou mj. tato plnění: a) Dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková; b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292, ani se na ni nevztahuje článek 33 nebo 36; [...] iii) v případě výrobků podléhajících spotřební dani, pokud lze spotřební daň z pořízení uvnitř Společenství podle směrnice [92/12, ve znění směrnice 2004/106] vybírat na území členského státu, osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1; [...].
101. Podle čl. 14 odst. 1 této směrnice se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
102. Podle čl. 20 prvního pododstavce této směrnice se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

103. Podle článku 138 odst. 1 této směrnice členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
104. Z judikatury týkající se výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že s každým pořízením uvnitř Společenství zdaněným v členském státě určení zásilky nebo přepravy zboží je nerozlučně spjata dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně v členském státě odeslání této zásilky nebo zahájení této přepravy. Ustanovením týkajícím se pořízení uvnitř Společenství a dodání uvnitř Společenství je proto třeba přiznat stejný význam a dosah [viz rozsudky Soudního dvora ve věci *EMAG*, bod 29, ze dne 26. 7. 2017, *Toridas*, C-386/16, bod 31 (dále jen „*Toridas*“), či *AREX CZ*, bod 45]. Pokud jde o plnění, jež tvoří řetězec dvou po sobě následujících dodání, která vedla jen k jedné přepravě uvnitř Společenství, může být přeprava uvnitř Společenství přičtena jedinému z obou dodání, a jediné toto dodání tedy bude osvobozeno podle tohoto ustanovení. Pro účely určení, kterému z obou dodání má být přičtena přeprava uvnitř Společenství, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu. V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, ve prospěch konečného pořizovatele. V případě, že se druhý převod tohoto práva, tedy druhé dodání, uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nelze totiž tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (v tomto smyslu viz rozsudky Soudního dvora *EMAG*, bod 45, *Euro Tyre Holding*, bod 27, ze dne 27. 9. 2012, *VSTR*, C-587/10, bod 32, či *Toridas*, body 34 až 36). Tato judikatura se použije také na posouzení operací, které tvoří řetězec několika po sobě následujících nákupů a prodejů výrobků podléhajících spotřební dani, které vedly jen k jedné přepravě uvnitř Společenství. Okolnost, že se přeprava pohonných hmot uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení musí být přeprava přičtena (viz rozsudek *AREX CZ*, body 70 až 79). Pro určení, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží, tedy není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava PHM probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. I v těchto případech se uplatní obecná pravidla pro určení, kterému pořízení má být přeprava přičtena, plynoucí z určení toho, které plnění je předmětem DPH dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH a jemu odpovídajícího § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH (bod 99 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176). Pro účely určení, zda lze dodání kvalifikovat jako „dodání uvnitř Společenství“, je třeba zohlednit též záměry kupujícího v okamžiku pořízení dotčeného zboží, jsou-li podpořeny objektivními skutečnostmi (viz bod 34 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 2. 2018, ve věci *Kreuzmayr*, C-628/16, a rozsudek *Euro Tyre Holding*, bod 34 a citovaná judikatura).
105. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, body 7 a 8; ze dne 6. 2. 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, body 32 a 33, ze dne 3. 6. 2010, *De Fruytier*, C-237/09, bod 24, ze dne 23. 4. 2020, *Herst, s.r.o.*, C-401/18, bod 36, či *AREX CZ*, bod 75). Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho

fyzicky obdržela (usnesení ze dne 15. 7. 2015, *Itales*, C-123/14, rozsudky ze dne 20. 6. 2018, *Enteco Baltic*, C-108/17, bod 87, *AREX CZ*, bod 75, *Herst*, bod 38). Převodu pohonných hmot, tj. přemístění těchto výrobků z jednoho členského státu do druhého, nelze v tomto ohledu považovat za rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, není-li dána jiná okolnost, která by umožňovala předpokládat, že k takovému převodu došlo v době této přepravy (viz rozsudek *AREX CZ*, bod 78, *Herst*, bod 39). 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 (*Herst*, bod 39). V návaznosti na judikaturu Soudního dvora (rozsudky ve věci *Enteco Baltic* a *AREX CZ*) Nejvyšší správní soud konstatoval, že pro posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nepostačuje pouze určit, kdy fyzicky začala osoba se zbožím nakládat. Stejně tak pro tento závěr nepostačuje konstatovat, kdy přešlo nebezpečí škody na věci, ačkoliv se může jednat o podpůrnou argumentaci týkající se převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, neboť přechod nebezpečí škody na věci je často spojen s převodem vlastnického práva. Dospěl k závěru, že „[p]řevod 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“ (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, 3901/2019 Sb. NSS).

106. Judikatura činí přičtení přepravy jednomu či druhému pořízení z řetězce po sobě následujících pořízení v zásadě závislým na časovém kritériu, když klade důraz na okamžik, ke kterému byly naplněny podmínka týkající se přepravy uvnitř Společenství a podmínka týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud k převodu práva došlo před tím, než se uskutečnila přeprava uvnitř Společenství, musí být tento převod považován za okolnost, na jejímž základě lze takové pořízení kvalifikovat jako pořízení uvnitř Společenství (viz rozsudek *AREX CZ*, body 70 a 72). Pokud by během přepravy pohonných hmot, o něž jde ve věci v původním řízení, bylo právo nakládat s nimi předmětem několika převodů na jednotlivé mezičlánky v řetězci nákupů a prodejů, je v souladu s judikaturou Soudního dvora pro potřeby určení pořízení, kterému má být ve věci v původním řízení přičtena jediná přeprava uvnitř Společenství, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, provést celkové posouzení všech konkrétních okolností věci v původním řízení. V rámci celkového posouzení je třeba zohlednit skutečnost, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje jedinou přepravu zboží uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, měla od počátku v úmyslu získat zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, pro účely určení, kterému z několika po sobě následujících pořízení musí být tato přeprava uvnitř Společenství přičtena. Naproti tomu skutečnost, že se přeprava pohonných hmot uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z pořízení ve věci v původním řízení musí být uvedená přeprava přičtena. 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 (rozsudek *Herst*, bod 48 až 51).



107. Z výše uvedené judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro určení místa zdanitelného plnění je předně třeba posoudit, kde a kdy došlo k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník. Pokud by žalobce skutečně nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Německu nebo Slovinsku, jak tvrdí žalovaný, pak by musela být tato přeprava přičtena pořízení zboží uskutečněnému žalobcem, a toto pořízení by muselo být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, neboť přeprava z Německa či Slovinska by byla uskutečněna až po tomto převodu (srov. bod 72 rozsudku *AREX CZ*). Pokud by právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyl žalobce až na území České republiky, pak by bylo třeba zkoumat, zda dodavatelé žalobce nabylí právo nakládat se zbožím jako vlastníci ještě na území Německa, resp. Slovinska, nebo až na území České republiky. Pokud by se u bezprostředních dodavatelů žalobce jednalo o nabytí v Německu či Slovinsku, bylo by třeba zkoumat, kterému z těchto dvou dodání je třeba přiřadit přepravu. Pokud by se u dodavatelů jednalo o nabytí v České republice, pak by nutně muselo být i dodání pro žalobce učiněno již v České republice (srov. bod 106 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176).
108. V projednávané věci správce daně a žalovaný na základě rozsudků Soudního dvora ve věci *EMAG* a *Euro Tyre Holding* a s odkazem na rozsudek *Fast Bunkering Klaipėda* dovodili, že v případě šetřených řetězových dodávek PHM je nesporné, že stočením PHM do cisteren se má za to, že provozovatel cisterny je oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem. Pokud by tomu mělo být jinak, je na daňovém subjektu, aby takové tvrzení učinil a podložil důkazy. Uzavřel, že na žalobce bylo převedeno právo nakládat s PHM jako vlastník okamžikem faktického stočení PHM do cisteren. Dle žalovaného nebyl žalobce nijak omezen v nakládání s přepravovanými PHM a byl jedinou osobou, která mohla s předmětným zbožím fakticky nakládat.
109. Výše uvedené posouzení je však s ohledem na okolnosti podstatné pro posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník třeba považovat za nedostatečné. Nepostačuje totiž určit, kdy žalobce (resp. jím objednaný dopravce) začal se zbožím fyzicky nakládat (srov. bod 119 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176). Jak bylo výše uvedeno, převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je majetek převáděn, zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (viz rozsudky Soudního dvora *Enteco Baltic*, bod 87, *AREX CZ*, bod 75, *Herst*, bod 38). Rovněž NSS v obdobných případech opakovaně odmítl daňovými orgány naznačenou konstrukci, že již pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník PHM (srov. rozsudky ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176).
110. Ačkoli právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva, musí se jednat o převod nějakého práva, přičemž zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno (bod 110 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176). Judikaturu Soudního dvora nelze vykládat tak, že by nezáleželo na smluvních ujednáních mezi jednotlivými články převodu a na jejich vůli (viz bod 54 rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016,

č. j. 4 Afs 22/2015-104, 3368/2016 Sb. NSS), resp. záměrech stran, jsou-li podpořeny objektivními skutečnostmi. Přemístění (přeprava) pohonných hmot z jednoho členského státu do druhého není rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Jak vyložil Soudní dvůr ve věci *Herst*, 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. Touto otázkou, včetně obsahu smluvních ujednání mezi žalobcem a KONT FUEL v předložené rámcové smlouvě, se však správce daně ani žalovaný nezabývali, ačkoli žalobce na smluvní ujednání poukazoval a smlouvu předložil, a současně tvrdil, že neměl v průběhu přepravy možnost se zbožím nakládat a vlastníkem dovážených PHM se stal až po jejich převzetí v Žehušicích (stejně jako v případě, kdy cena dopravy byla v ceně PHM). Možnost fyzicky nakládat se zbožím nelze ztotožňovat s oprávněním rozhodovat o jeho právním osudu. Detentor může věc fyzicky zničit, z čehož však nelze dovozovat, že mu svědčí *právo* nakládat s věcí jako vlastník. Ostatně pokud např. dopravce zajišťuje dopravu prostřednictvím subdodavatele, který se řídí jeho pokyny, nečiní to z dopravce osobu oprávněnou rozhodovat o právním osudu zboží. Pokud žalovaný uvádí, že žalobce mohl ovlivňovat právní situaci zboží a rozhodovat o jeho prodeji, pak není patrné, na základě čeho tuto úvahu učinil. V daném případě z napadeného rozhodnutí neplyne, že by žalobce v průběhu přepravy pohonných hmot (před jejich převzetím v Žehušicích) s pohonnými hmotami jakkoli právně disponoval (činil rozhodnutí ovlivňující jejich právní situaci, např. rozhodoval o jejich prodeji). K tomu je třeba pro úplnost poznamenat, že byť skutečnost, že se přeprava pohonných hmot uskutečňuje v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z pořízení ve věci v původním řízení musí být uvedena přeprava přičtena, neznámá to, že nemůže být zohledněna v rámci smluvních ujednání (např. okamžiku nabytí vlastnického práva či přechodu nebezpečí škody na věci). Žalovaný ani správce daně se pak (v návaznosti na smluvní ujednání) nezabývali ani relevantní soukromoprávní úpravou. Nelze též přehlédnout, že správce daně a žalovaný zmiňovali řetězec dodávek, aniž vysvětlili, jakým způsobem mohlo dojít k řetězci nákupů a prodejů, jestliže současně uzavřeli, že k dodání zboží žalobci (nabytí práva nakládat s PHM jako vlastník) došlo již naložením PHM na dopravní prostředky v rafinérii, a neobjasnili, kým bylo na žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno.

111. Pokud žalovaný v soudním řízení ve svém vyjádření v návaznosti na rozsudek Soudního dvora *AREX CZ* doplnil, že u žalobce došlo k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník nakládkou PHM dle § 412 odst. 2 obchodního zákoníku a že žádný z článků řetězce nenakládal se zbožím v průběhu přepravy jako vlastník, předně je třeba uvést, že nedostatky odůvodnění vydaného rozhodnutí nemohou být dodatečně zhojeny případným podrobnějším rozbořením právní problematiky učiněným až v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002-25, č. 73/2004 Sb. NSS). Nadto je třeba poznamenat, že § 412 odst. 2 obchodního zákoníku se týká dodání zboží podle obchodního zákoníku, které má jiný význam, než dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH a zákona o DPH. Jak upozornil NSS již v rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016-176, dodání podle obchodního zákoníku je odlišným institutem od převodu vlastnického práva. Z § 411 obchodního zákoníku vyplývá, že povinnost dodat zboží a umožnit kupujícímu nabytí k němu vlastnické právo jsou samostatné povinnosti, přičemž okamžik převodu vlastnického práva může, ale nemusí, splývat s okamžikem dodání (§ 443 až 445 obchodního zákoníku). Žalovaný ve svém vyjádření neuvedl ani

úvahy k aplikaci české právní úpravy a dispozitivního ustanovení § 412 odst. 2 obchodního zákoníku s ohledem na obsah smluvních ujednání a ustanovení § 5, § 6 a § 12 zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o mezinárodním právu soukromém“), a nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 593/2008 o právu rozhodném pro smluvní závazkové vztahy (Řím I). Žalovaný blíže nerozvedl ani svou úvahu, že žádný z článků řetězce nenakládal se zbožím v průběhu přepravy jako vlastník. V tomto směru nelze přehlédnout, že správce daně a žalovaný posuzovali dodávku jako řetězovou spojenou s jedinou přepravou a uváděli, že zboží bylo „fakturačně“ přeprořádáno. Jak bylo výše uvedeno, 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. Nevyžaduje, aby strana, na niž je majetek převáděn, zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela.

112. Soud připomíná, že i když dvě po sobě následující dodání zakládají pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za časově po sobě následující. Zprostředkující pořizovatel může totiž zpravidla převést na druhého pořizovatele právo nakládat jako vlastník s majetkem až poté, co ho předtím získal od prvního prodávajícího, a proto k druhému dodání může dojít až poté, co bylo uskutečněno první dodání (bod 38 rozsudku Soudního dvora ve věci *EMAG* a bod 31 rozsudku *Euro Tyre Holding*). Současně je třeba upozornit, že české právo znalo možnost nabytí zboží od nevlastníka za podmínek § 446 obchodního zákoníku. Jak konstatoval NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016-176, i takové nabytí lze pro účely DPH považovat za nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník, neboť nabyvatel se při splnění podmínek uvedených v § 446 obchodního zákoníku stával zcela plnoprávným vlastníkem zboží oprávněným s ním nakládat a naopak původní vlastník (byť se nejednalo o dodavatele) vlastnické právo pozbyl. Žalovaný shodně jako správce daně dospěl k závěru, že žalobce nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník již stočením PHM do cisteren žalobcem objednaných dopravců v rafinériích v jiném členském státě, přičemž současně konstatoval, že z předložených dokladů zjistil, že PHM byly během jediného dne přeprořádány v řetězci několika společností a hodnotil dodávku PHM jako řetězovou, aniž by tento závěr blíže objasnil a zabýval se tím, kdo na žalobce toto právo převedl. Pokud žalovaný uvedl, že z výsledků svědků a z vyjádření žalobce vyplynulo, že dodavatelé R. a K. pohonné hmoty nikdy nevlastnili, ty byly nakoupeny pouze dokladově a nebyly u nich stočeny, pak není zřejmé, zda minil vlastnictví ve smyslu práva soukromého či nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník, nicméně v obou případech je jeho posouzení nedostatečné (v případě vlastnického práva ve smyslu soukromého práva chybí aplikace právních ustanovení na konkrétní zjištění, ve vztahu k právu nakládat se zbožím jako vlastník soud odkazuje na výše uvedené). Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále zmínil, že žalobce by případně po dopravci vymáhal náhradu škody a ušlý zisk. Tento závěr nebyl blíže odůvodněn, nebylo vysvětleno, jaký význam žalovaný této skutečnosti přikládá, přičemž žalovaný se v této souvislosti nikterak nezabýval tím, kdo a v jakém okamžiku by nesl nebezpečí škody na věci, což by mohlo představovat podpůrnou argumentaci týkající se převodu práva nakládat s věcí jako vlastník.

113. Odkaz žalovaného na rozsudek Soudního dvora ve věci *Fast Bunkering Klaipėda* soud nepovažuje v projednávaném případě za přílehlavý, neboť Soudní dvůr v uvedené věci vycházel ze specifického skutkového stavu, kdy PHM byly čerpány do nádrží lodí užívaných k plavbě po volném moři, pro jejich zásobení, tedy za účelem spotřebování, a

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

nikoli za účelem jejich přepravy s předpokladem dalšího prodeje, a tento stav posuzoval pro účely uplatnění osvobození dle čl. 148 písm. a) směrnice o DPH. Na přečerpání PHM do cisteren na území jiných členských států za účelem přepravy nelze tyto závěry vztáhnout. Okamžik nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník nemusí splývat s okamžikem fyzického naložení na dopravní prostředek. V případech, kdy jedna přeprava zahrnuje vícero dodání, je zboží fyzicky naloženo a vyloženo jen na počátku a konci této přepravy, což však nevylučuje, aby docházelo k dodáním zboží v průběhu přepravy.

114. Dle názoru soudu žalovaný dostatečně neodůvodnil svůj závěr, že žalobce měl jako jediný možnost přepravu ovlivnit a byl jedinou osobou v dodavatelko-odběratelském řetězci, která mohla požadovat zastavení přepravy, změnu místa dodání nebo vydání jinému příjemci. Tento závěr nelze učinit pouze z toho, že přepravu objednal a hradil žalobce, aniž by ji účtoval dalším osobám, jestliže žalobce tvrdil, že právo nakládat s PHM nabýval až předáním v Žehušicích (a otázku nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník žalovaný posoudil neúplně) a že přeprava se fakticky řídila pokyny jeho dodavatelů, které předával objednaným dopravcům, k čemuž žalovaný navržené důkazy (zejména výpovědi svědků) neprovedl. Soud poznamenává, že svědek Zmeškal vypověděl, že „žalobce neměl možnost ovlivňovat přepravu na území Německa a nedělal to“. Pokud žalovaný poukazoval na skutečnost, že žalobce hradil cenu dopravy, pak tuto okolnost lze považovat pouze za jednu z indicií, že jednal na vlastní účet, neboť z hospodářského hlediska nese náklady na dopravu zásadně kupující, ať již v ceně zboží, nebo samostatně. V tomto směru se soud ztotožňuje se stanoviskem generální advokátky Juliane Kokott ve věci *Herst* (bod 48). Lze též předpokládat, že místo určení bylo předem známo i tehdy, kdy přepravu zajišťovali dodavatelé a cenu dopravy v rámci ceny PHM hradil žalobce svým dodavatelům. Žalovaný na základě rámcové smlouvy konstatoval, že důvodem povinnosti žalobce předávat údaje o dopravci, řidiči či registrační značce a telefonní kontakt na řidiče byla zejména identifikace dopravce při stáčení PHM v rafinerii a propuštění zboží podléhajícího spotřební dani z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do režimu volného oběhu osobou oprávněného příjemce, aniž se zabýval ujednáními, která upravovala vztahy mezi žalobcem a dodavatelem v případech, kdy zajišťoval přepravu dodavatel, a v případech, kdy dopravce zvolil a objednal žalobce. Na tomto místě soud s ohledem na další průběh řízení doplňuje, že pokud žalobce označil svědky jménem a příjmením a označením tehdejšího zaměstnavatele, jde o údaje, které zásadně umožňují osobu identifikovat, a není na místě provedení jejich výsledku bez dalšího odmítnout pouze z důvodu neuvedení kontaktních údajů. Po žalovaném lze požadovat, aby žalobci poskytl přiměřenou součinnost a dotazem u příslušného orgánu sociálního zabezpečení ověřil, zda označené osoby byly evidovány jako zaměstnanci dodavatele žalobce a pokusil se je případně předvolat na adrese dostupné v registru obyvatel. Dle názoru soudu je z podání žalobce dostatečně patrné, jaká svá tvrzení hodlá prokázat výsledky označených svědků – pracovníků dodavatele, přičemž zejména výslech obchodní manažerky by mohl přispět k objasnění vztahu mezi žalobcem, dodavatelem a dopravci, přičemž žalovaný případně může vyzvat žalobce, aby svůj návrh upřesnil. Soud na straně žalobce neshledává podstatnou změnu tvrzení, jestliže žalobce od počátku uváděl, že pokyny pro dopravce fakticky dávali jeho dodavatelé a právo nakládat s PHM nabýval až předáním v Ž.. Nicméně ani případná změna tvrzení neodůvodňuje odmítnutí provedení označených důkazů. Z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že přeprava zboží může být zajištěna prodávajícím, pořizovatelem (kupujícím) anebo i třetí osobou na jejich účet (v jejich prospěch). Článek 138 bod 1 směrnice o DPH ani § 7 odst. 2 zákona o DPH přitom nestanoví, že „zmocněná třetí osoba“ musí být nutně zmocněna

právě prodávajícím nebo pořizovatelem. Ostatně v rámci poskytování přepravních služeb je poměrně běžné, že přepravce k provedení objednané přepravy (např. při nedostatku vlastních kapacit) zadá provedení objednané přepravy dalšímu přepravci jako subdodávku. Není vyloučeno, aby přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která uzavře přepravní smlouvu s dopravcem, z níž nabude práv tento kupující (pořizovatel). Z napadeného rozhodnutí neplyne, který ze subjektů v řetězci byl prvním pořizovatelem. Samotná skutečnost, že přepravu zboží zajišťoval žalobce, proto nemusí nutně znamenat, že zboží bylo dodáno přímo jemu jako prvnímu pořizovateli. Nelze vyloučit, že přeprava byla zajišťována ve prospěch (na účet) žalobcova dodavatele, který mu teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Žalobce k prokázání, že dopravu objednával ve prospěch dodavatele a řídil se jeho pokyny, označil důkazy, které žalovaný odmítl provést.

115. Soud uzavírá, že závěr o nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník nelze založit pouze na fyzické dispozici se zbožím prostřednictvím sjednaných dopravců. Ačkoli tedy žalovaný správně vyšel z toho, že je nezbytné provádět posouzení všech okolností případu včetně skutečnosti, kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, jeho posouzení této otázky, které vycházelo čistě z fyzické dispozice se zbožím a organizace přepravy, je třeba hodnotit jako neúplné. Některé dílčí závěry žalovaného nadto postrádají odůvodnění. V dalším řízení proto bude žalovaný povinen se touto otázkou řádně zabývat. Řádné posouzení právní otázky, zda k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník na žalobce došlo při nakládce pohonných hmot, musí v první řadě provést řádně žalovaný. Úkolem správních soudů není nahrazovat úvahy správních orgánů a domýšlet za ně důvody jejich rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 As 267/2015-57). Při přezkumu rozhodnutí správního orgánu nemůže soud dotvářet, domýšlet či nahrazovat jeho odůvodnění, neboť tím by zcela popřel svou roli přezkumného orgánu, jehož řízení je založeno na rovnosti účastníků (čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). K tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2017, č. j. 9 As 87/2016-29. Námitka žalobce ohledně nesprávného posouzení otázky práva nakládat s věcí jako vlastník, je tedy důvodná.
116. Správními orgány zjištěný skutkový stav neumožňuje jednoznačně ověřit, zda v době od naložení PHM do cisteren s nimi mohl žalobce disponovat jako vlastník (tedy např. pohonné hmoty zcizit apod.). Tento závěr nelze jednoznačně dovodit pouze ze skutečnosti, že žalobce objednával přepravu PHM s cílem je využít po přijetí v Ž. pro svou ekonomickou činnost a hradil její cenu. Soud se za této situace nemůže zabývat tím, zda a jak mohly které důkazy prokázat přechod práva nakládat s věcí jako vlastník, jestliže se touto otázkou žalovaný nezabýval. Soudu nepřísluší, aby se touto otázkou zabýval jako první a případně na tomto základě činil závěry o neunesení důkazního břemene ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet. Je třeba zdůraznit, že napadené rozhodnutí a prvostupňová rozhodnutí vycházela ze závěru, že předmětná dodání jsou pořízením zboží z jiného členského státu.
117. Soud se však neztotožňuje s názorem žalobce, že k dodání (převodu práva nakládat s věcí jako vlastník) mohlo dojít až po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Vztahem režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a DPH při pořízení zboží podléhajícího spotřební dani se zabýval rozsudek Soudního dvora ve věci *AREX CZ*, v němž Soudní dvůr vysvětlil, že článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala týchž výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto

výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení. Pohonné hmoty nabývané osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení jsou předmětem DPH, tedy nemají z pohledu směrnice o DPH odlišný režim, než má jiné jí pořizované zboží pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží. Nelze se proto ztotožnit s námitkami, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemohlo dojít k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Jak správně poznamenal žalovaný, s vlastnictvím jsou často spojena veřejnoprávní omezení. Ta však nemusí mít žádný vliv na možnost věc soukromoprávně převést na jiného. To platí i pro přepravu pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, byť původní ani nový vlastník nebudou po dobu tohoto režimu oprávněni se zbožím volně nakládat.

118. Pokud jde o námitky týkající se rozložení důkazního břemene, je třeba mít na paměti, že jde o posouzení naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, který byl uplatněn žalobcem. K hmotněprávní povaze nároku na osvobození intrakomunitárních dodávek a rozsahu doložení důkazů podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze přiměřeně odkázat na závěry v rozsudku Soudního dvora ve věci *Enteco Baltic* v bodech 47, 51, 58, 59, 67 a 102.
119. Důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně žalobce. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat v souladu s judikaturou NSS tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat*“ (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předloženého a řádně záúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Zásada neutrality DPH současně vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 5. 2008, ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, bod 63, a ze dne 30. 9. 2010, ve věci *Uszodaéptő*, C-392/09, bod 39).
120. Ustálenou judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně dle § 92 daňového řádu 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 svým 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 jejichž základě 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, a to zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS 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).

121. Závěr ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní, za jejíž řádné posouzení odpovídá žalovaný, avšak tuto otázku je vždy nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen primárně objasnit žalobce.
122. Dle názoru soudu v dané věci správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o správnosti místa zdanitelného plnění v tuzemsku, jestliže zjistil, že žalobce v případě některých dodání PHM, u nichž uplatnil nárok na odpočet, sám objednával (inicioval) jejich dopravu z jiného členského státu na svou čerpací stanici, pohonné hmoty využíval pro svou ekonomickou činnost, hradil cenu dopravy a nefakturoval ji jiným osobám. Uvedené skutečnosti jsou ve světle výše uvedené judikatury relevantními indiciemi, které mohou vést k posouzení dodání jako pořízení zboží uvnitř Společenství. Ačkoli tyto okolnosti nepostačují pro jednoznačné určení, kdy došlo k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník, resp. závěr o tom, že dodání je na místě považovat za pořízení zboží z jiného členského státu, neznamená to, že by nevyvolávaly vážné pochybnosti o tom, zda k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník nedošlo právě předáním. Pro úplnost lze v této souvislosti poznamenat, že při absenci jiných ujednání je na místě vycházet z dispozitivní právní úpravy, přičemž v případě kupní smlouvy mezi dvěma českými osobami (při absenci jiné dohody) by se smlouva řídila právem českým [viz čl. 4 odst. 1 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 593/2008 o právu rozhodném pro smluvní závazkové vztahy (Řím I)], a s ohledem na § 12 zákona o mezinárodním právu soukromém tak lze vycházet z úpravy v obchodním zákoníku (§ 412, § 443, § 457). Lze upozornit, že předání je významné pro nabytí vlastnického práva též podle německého práva (§ 5 zákona o mezinárodním právu soukromém a § 929 BGB). Bylo tedy na žalobci, aby pochybnosti vyvrátil, resp. tvrdil a prokázal takové skutečnosti, na jejichž základě lze učinit závěr o tom, že místo plnění bylo v tuzemsku a hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet byly splněny. Daňové orgány přitom nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů jiného členského státu na základě ustanovení nařízení Rady EU č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (viz rozsudek *Enteco Baltic* a judikaturu citovanou v bodě 103).
123. Bude na žalovaném, aby se ve světle výše uvedeného právního názoru zabýval tím, zda žalobce unesl důkazní břemeno, a zvážil provedení důkazů označených žalobcem. S ohledem na důvody, pro které je rušeno rozhodnutí žalovaného, je však předčasné se nyní vyjadřovat k tomu, zda by žalobce své důkazní břemeno unesl.
124. Soud dodává, že pokud správce daně a žalovaný neustali na tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno o tom, že místo plnění je v tuzemsku, tak jak deklaroval, ale uzavřeli, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, je nezbytné, aby pro svůj závěr měli

dostatečný podklad. Jak bylo výše uvedeno, posouzení dodávky jako pořízení z jiného členského státu je neúplné.

125. Odkazy žalobce na rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, a ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, nejsou přílehlivé, neboť se týkají účasti na podvodu, zatímco předmětem sporu v této věci je otázka, zda dodávka mezi žalobcem a jeho dodavatelem byla či nebyla intrakomunitární dodávkou, nikoliv to, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH, případně o něm měl a mohl vědět. Závěry rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38 lze aplikovat potud, 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 odtrhovat. Je však třeba dále poznamenat, že žalobce si v projednávané věci musel být vědom, že k faktickému odběru pohonných hmot dochází v jiném členském státě a že pouze některá z dodávek může mít intrakomunitární povahu, přičemž musí jít o dodávku, která je spojená s přepravou. Za situace, kdy přepravu sjednával a hradil, nelze považovat za nepřiměřené, aby se zabýval tím, zda bude přeprava přičitatelná některému z předchozích dodání, nebo dodání, které proběhlo mezi ním a jeho dodavatelem, a zajistil si důkazy k prokázání, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, který byl žalobcem uplatněn, jsou splněny.
126. Soud s ohledem na další řízení poznamenává, že žalobcem označené listinné důkazy z trestního spisu nelze odmítnout toliko s odůvodněním, že daňové a trestní řízení mají odlišný předmět. Ačkoli případným posouzením, kterému pořízení má být přeprava přičtena, v trestním řízení, není žalovaný vázán, neznamená to, že by v daňovém řízení nemohly mít význam pro posouzení všech okolností důkazy či listiny založené v trestním spise, na jejichž základě bylo takové posouzení učiněno. V případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, může být přeprava přičtena pouze jedinému z dodání, a jedině toto dodání bude osvobozeno podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, přičemž určení plnění, jemuž má být přeprava přičtena, musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu. Pokud tedy žalobce označí k prokázání tvrzení, že jako pořízení zboží z jiného členského státu bylo na místě posoudit některé z předchozích dodání v řetězci, konkrétní listiny z trestního spisu vedeného u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015, nelze je jako důkaz odmítnout toliko s ohledem na odlišný předmět daňového a trestního řízení. Pokud jde o listiny, jimiž daňový subjekt nedisponuje, nemůže být důvodem neprovedení důkazu ani skutečnost, že nebyly daňovým subjektem předloženy, ale je případně na správci daně, aby si je vyžádal, mohou-li přispět k ověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně a nebrání-li tomu zákonná povinnost mlčenlivosti. Současně je ale na místě připomenout, že důkazy je třeba označit k prokázání konkrétních tvrzení.
127. K námitce žalobce, že již bylo o místu zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti k DPH pravomocně rozhodnuto jiným orgánem finanční správy, soud konstatuje, že žalobce neoznačil konkrétní daňové řízení, v němž měly orgány finanční správy posuzovat určení intrakomunitárního plnění u předmětných dodávek PHM a na základě jakých skutečností, neuvedl ani konkrétní daňový subjekt, jehož se daňové řízení mělo týkat a neoznačil ani důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení, a již z tohoto důvodu se nemůže soud touto námitkou blíže věcně zabývat. Soud proto neshledal námitku důvodnou.



### Závěr a náklady řízení

128. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto zrušil napadená rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalším řízením (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), ve kterých je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
129. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobce měl ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobci náleží odměna za tři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepsí žaloby a účast na jednání soudu) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Celková výše odměny tedy činí 9 300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 900 Kč, a dále náhrada cestovného ve výši 642,60 Kč za cestu k jednání soudu a zpět na trase Benešov – Praha v celkové délce 100 km vozem Mercedes Benz registrační značky X o kombinované spotřebě 7 l/100 km při vyhláškové ceně motorové nafty 31,80 Kč za 1 litr a paušální sazbě základních náhrad 4,20 Kč za 1 km dle vyhlášky č. 358/2019 Sb. a náhrada promeškaného času na cestě k jednání v délce 4 započatých půlhodin ve výši 400 Kč dle § 14 odst. 1 a 3 advokátního tarifu. Jelikož zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobce též náhrada této daně, kterou je jeho zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % z částky 11 242,60 Kč, tedy 2 360,95 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 16 603,55 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobce, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

### Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 17. června 2020

**Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.**  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.