



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **AUTOTRANS PETROL s.r.o.**, v konkursu, IČO 25252771
sídlem Jaroměřská 47, 552 11 Velichovky
zastoupený advokátem Mgr. Zbyňkem Čermákem
sídlem Gočárova třída 504/54, 500 02 Hradec Králové

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

za účasti: **Kancelář správců v.o.s.**, IČO 04204867
insolvenční správce žalobce
sídlem Čechyňská 419/14a, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2016, č. j. 53850/16/5300-22442-711492,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2016, č. j. 53850/16/5300-22442-711492, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 8 228 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti celkem 19 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) vydaným dne 21. 12. 2015 Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2013 v celkové výši 89 282 827 Kč, zároveň mu předeepsal penále z doměřené daně.
2. Důvodem doměření DPH bylo neuznání žalobcem nárokovaného odpočtu daně z nákupů pohonných hmot uplatněného na ř. 40 daňových přiznání. Žalobce v kontrolovaném období nakupoval pohonné hmoty od tuzemských dodavatelů s místem nakládky v jiných členských státech, z místa nakládky je přepravoval přímo do tuzemska buď svými přepravními prostředky, anebo najatými přepravci. Předmětné pohonné hmoty byly následně stočeny buď na čerpacích stanicích patřících žalobci, pronajatých žalobcem, nebo na čerpacích stanicích jeho odběratelů. Správce daně posoudil tyto transakce jako pořízení zboží z jiného členského státu EU ve smyslu § 16 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), žalobci tedy dle správce daně vznikla povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska ve smyslu § 25 odst. 2 a 3 zákona o DPH. S odkazem na rozsudek Evropského soudního dvora (nyní Soudní dvůr Evropské unie, dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten* (dále jen „EMAG“), a na rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti v Staatssecretaris van Financiën* (dále jen „Euro Tyre“), správce daně konstatoval, že osobou uskutečňující pořízení zboží uvnitř EU je osoba, která zboží přepravovala a která měla v průběhu přepravy právo se zbožím nakládat jako s vlastní věcí, tj. v daném případě žalobce. Žalobci vznikl nárok na odpočet daně, avšak na ř. 43 daňových přiznání. Žalovaný se s uvedenými závěry správce daně plně ztotožnil.
3. V průběhu soudního řízení byl prohlášen konkurs na majetek žalobce. Krajský soud proto (s ohledem na tehdejší judikaturu Nejvyššího správního soudu) žalobci sdělil, že prohlášením konkursu na jeho majetek došlo v souladu s § 263 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), *ex lege* k přerušení soudního řízení vedeného v této věci pod sp. zn. 31 Af 4/2017 a že dle § 264 odst. 2 může insolvenční správce dlužníka AUTOTRANS PETROL s.r.o. (Kancelář správců v.o.s.) podat návrh na pokračování v řízení (přičemž by se stal účastníkem řízení namísto žalobce). Insolvenční správce této možnosti využil.
4. Následně však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, dovodil, že vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem nemůže mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví. Jinak řečeno, skutečnost, že insolvenční soud prohlásil v průběhu řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu konkurs na majetek žalobce, nemá vliv na pokračování daného řízení, tj. řízení se nepřerušuje dle § 263 odst. 1 insolvenčního zákona (viz také rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 Afs 187/2017 – 35). Zároveň platí, že rozhodnutí insolvenčního soudu nemá žádný vliv na procesní postavení dlužníka v rámci řízení ve správním soudnictví (dlužník tedy je i

nadále účastníkem daného řízení). S ohledem na uvedený judikaturní obrat krajský soud začal v této věci opětovně jednat jako s žalobcem přímo se společností AUTOTRANS PETROL s.r.o., nikoliv s jejím insolvenčním správcem, společností Kancelář správců v.o.s. Zmíněný insolvenční správce nicméně využil možnosti uplatňovat v tomto řízení práva osoby zúčastněné na řízení.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

5. Žalobce předně poukázal na skutečnost, že správce daně vydal dne 20. 5. 2015 **zajišťovací příkazy**, kterými uložil žalobci, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2013 složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 89 281 414 Kč. Žalobce podal proti uvedeným zajišťovacím příkazům odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 29. 6. 2015. Žalobce toto rozhodnutí žalovaného napadl žalobou, které vyhověl krajský soud rozsudkem ze dne 26. 10. 2016, č. j. 31 Af 55/2015 – 333. Finanční orgány však nepřizpůsobily průběhu daňového řízení (vedeného v nyní posuzované věci) soudnímu přezkumu zajišťovacích příkazů. Správce daně dne 21. 12. 2015 vydal dodatečné platební výměry, v důsledku čehož nastala situace uvedená v § 168 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), aniž by se správce daně zabýval námitkami uplatněnými žalobcem proti zajišťovacím příkazům. Dne 1. 12. 2016 (tedy poté, co byl rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 55/2015 – 333 již doručen účastníkům) pak žalovaný vydal nyní posuzované rozhodnutí. Ani žalovaný nepřezkoumal napadené zajišťovací příkazy a nezabýval se námitkami, které proti nim žalobce uplatnil.
6. Vydání uvedených zajišťovacích příkazů pak dle žalobce bylo prvním úkonem správcem daně vůči němu, kterým byla zahájena daňová kontrola v této věci (ve smyslu § 87 odst. 1). K doručení zajišťovacích příkazů do datové schránky žalobce totiž došlo ještě před sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně dovozuje, že daňová kontrola byla zahájena dne 20. 5. 2015 při ústním jednání, jehož průběh je zaznamenán v protokolu. Žalobce je ale názoru, že tímto úkonem jej správce daně již pouze seznámil s tím, že daňová kontrola bude prováděna. V návaznosti na uvedenou skutečnost žalobce namítl, že lze mít důvodné pochybnosti o zákonném zahájení daňové kontroly. Pokud platí, že zajišťovací příkazy jsou neúčinné, jak dovodil krajský soud v rozsudku č. j. 31 Af 55/2015 – 333, daňová kontrola byla zahájena nezákonně. Od toho se odvíjí práva a povinnosti účastníků řízení a běh lhůt k vyměření daňové povinnosti. Žalovaný tuto podstatnou otázku v napadeném rozhodnutí nevyřešil.
7. Žalobce dále namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v porušení základních zásad daňového řízení, v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, v nedostatečně odůvodněných pochybnostech k účetnictví žalobce, v nesprávném výkladu přenesení důkazního břemene a v neprovedení navrhaných důkazních prostředků.
8. Žalobce je názoru, že unesl své **důkazní břemeno**, které jej ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo, neboť předložil správci daně formálně bezvadné daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi. Důkazní břemeno tak přešlo na správce daně. K tomu, aby správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, pak nestačí pouhé popření skutečností tvrzených daňovým subjektem. Správce daně je povinen předložit dostatek podkladů, které jeho pochybnosti odůvodňují, nemůže vycházet pouze z teoretických spekulací nebo konstrukcí. Správce daně vyzval dne 18. 6. 2015 žalobce, aby prokázal, kým byla uskutečněna přeprava z jiného členského státu do tuzemska. Správce daně ale nevyjádřil, jaké konkrétní pochybnosti má o předloženém účetnictví žalobce. Jestliže správce daně kvalifikovaným způsobem nezpochybnil účetnictví žalobce, bylo jeho povinností z tohoto účetnictví

vycházet. Žalobce tedy přijatými daňovými doklady na zakoupení pohonných hmot v tuzemsku od daňových subjektů působících na území ČR unesl své důkazní břemeno zakládající nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na ř. 40, neboť zboží bylo zakoupeno na území ČR s příslušným DPH.

9. Správce daně si vytvořil domněnku o možné nevěrohodnosti předložených účetních dokladů a tuto domněnku z vlastní evidence ve vztahu k dodavatelům žalobce neproověřil. Žalobce tak byl zatěžován nepřipustným požadavkem na prokázání negativních skutečností týkajících se místa dodání zboží. Žalobce v této souvislosti poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a k možnosti prokázat negativní skutečnosti.
10. Pokud tedy dodavatelé dle daňových dokladů prodávali pohonné hmoty žalobci v tuzemsku, pak musí zákonitě existovat daňové doklady, dle kterých jednotliví dodavatelé nabyli pohonné hmoty z jiného členského státu. Avšak navrhované důkazy týkající se nabytí pohonných hmot z jiného členského státu a jejich daňového vykázání, celního řízení u dodávek pohonných hmot, propuštění do volného oběhu v tuzemsku a na ně navazující nákladní listy a doklady CMR provedeny nebyly. Nabytí zboží z jiného členského státu, jeho přeprava, celní odbavení a propuštění do volného oběhu v tuzemsku přitom nutně představuje souvislou řadu. Správce daně tak zjevně zvýhodnil stát, neboť doměřil DPH, aniž by popřel daňové doklady v účetnictví žalobce, a to samé DPH na druhé straně odvedli dodavatelé, kteří tyto doklady vystavili a kteří žalobci prodali pohonné hmoty.
11. Žalobce je dále názoru, že finanční orgány na posuzovanou věc nesprávně **aplikovaly rozsudky Soudního dvora EMAG a Euro Tyre**. Závěr žalovaného, podle něž žalobce zajišťoval a organizoval přepravu zboží z jiného členského státu, nemusí dle žalobce bez dalšího znamenat, že je nezbytné jej považovat za pořizovatele zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH. V této souvislosti poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, a ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 - 70, podle nichž je organizace přepravy důležitým kritériem pro posouzení místa dodání, ale nejde o jediné kritérium.
12. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal také s prokázáním podstatné skutečnosti, a to kdy žalobci vzniklo **právo nakládat se zbožím jako vlastník** ve smyslu zákona o DPH, což se liší od momentu, kdy přešlo vlastnické právo podle soukromého práva. Žalovaný nevyjasnil, zda žalobce mohl volně disponovat s přepravovaným zbožím, které vzl v přísném režimu podmíněného osvobození od spotřební daně na místo určení v České republice, kde bylo zboží teprve uvolněno do režimu volného oběhu. Žalovaný si tak dopředu vytvořil konstrukci o vlastnictví pohonných hmot žalobcem, aniž by této skutečnosti přizpůsobil dokazování. Vlastnictví pohonných hmot zpochybňuje třeba důkaz, dle něž územní pracoviště celní správy v Děčíně dospělo k závěru, že pohonné hmoty přepravované žalobcem z jiného členského státu byly ve vlastnictví dlužníka GREAT LION s.r.o. Také z celních dokladů a mezinárodních listů CMR jednoznačně vyplývá, že žalobce při dodání z jiného členského státu od naložení až po celní odbavení nevystupoval v postavení odesílatele ani příjemce, ale pouze v postavení dopravce. Postavení příjemce obdržel až poté, co bylo zboží uvolněno do volného oběhu v tuzemsku.

13. Pokud by žalobce v jiném členském státě se zbožím nakládal jako vlastník, musel by naplnit zákonné znaky trestného činu krádeže, případně celního deliktu dle § 298 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (dále jen „celní zákon“).

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

14. Žalovaný zaslal soudu dne 27. 2. 2017 vyjádření k žalobě. K námitce žalobce týkající se zajišťovacích příkazů a rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 55/2015 – 333 uvedl, že tato není v daném řízení relevantní, neboť se týká zcela jiných rozhodnutí, než byla žalobou napadeným rozhodnutím přezkoumávána. Zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům soudem nemůže mít vliv na zákonnost touto žalobou napadeného rozhodnutí. Vydání zajišťovacích příkazů zároveň nelze považovat za úkon, jímž by byla zahájena daňová kontrola, jak uvádí žalobce. Daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období byla u žalobce zahájena při ústním jednání dne 20. 5. 2015. V rámci tohoto úkonu došlo poprvé k vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a správce daně začal prověřovat tvrzení žalobce a zjišťovat jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
15. Ve vztahu k žalobním námitkám, jimiž žalobce brojí proti zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný odkázal především na argumentaci obsaženou v daném rozhodnutí. Zdůraznil, že nebylo povinností správce daně, aby dospěl k závěru, že účetnictví žalobce nebo jím předložené listiny jsou v rozporu se skutečností, ale bylo třeba, aby mu vznikly důvodné pochybnosti o souladu jím tvrzených údajů se skutečností. Zmíněné důvodné pochybnosti správci daně v daném případě skutečně vznikly a byly kvalifikovaným způsobem vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 6. 2015. Pokud jde o námitky žalobce týkající se přenosu důkazního břemene, žalovaný se v bodech 39 až 52 napadeného rozhodnutí podrobně vypořádal s příslušnými odvolacími námitkami žalobce. Z předmětného vypořádání je zřejmé, že správce daně unesl své důkazní břemeno, čímž důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně přešlo zpět na žalobce. Žalobce pak toto břemeno neunesl.
16. K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávné aplikace závěrů vyplývajících z rozsudků Soudního dvora *EMAG* a *Euro Tyre* žalovaný odkázal na body 53 až 75 žalobou napadeného rozhodnutí. Zde se vyjádřil také k žalobcem uváděnému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 77/2015 – 43. Jasně přitom uvedl, že správce daně v daném případě přihlédl nejen k tzv. kritériu organizace dopravy, ze kterého dospěl k závěru, že osobou, která přepravu zajišťovala a organizovala, byl žalobce, ale zabýval se též otázkou, kdy a na koho přešlo právo nakládat se zbožím, tj. s předmětnými pohonnými hmotami, jako vlastník. Po posouzení tohoto kritéria dospěl k závěru, že právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník přešlo na žalobce již v jiném členském státě ve smyslu rozsudků *EMAG* a *Euro Tyre*.
17. Ohledně námitky žalobce, podle které nebylo odůvodněno neprovedení navrhovaných důkazních prostředků, žalovaný odkázal na body 42, 43, 55, 69 a 70 žalobou napadeného rozhodnutí. Zároveň zdůraznil, že z žalobcem předkládaných listin (CMR, e-AD, doklady o dopravě apod.) sice vyplývá, že žalobce měl vystupovat pouze v pozici osoby přepravující pohonné hmoty, avšak ze všech okolností řešené věci je zřejmé, že je třeba žalobce považovat za organizátora přepravy a že na něj tedy s ohledem ke všem okolnostem řešené věci přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při

naložení pohonných hmot v jiném členském státě. Jinými slovy, žalobcem navrhované důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat, že žalobce nabyl právo nakládat s předmětnými pohonnými hmotami jako vlastník až v tuzemsku.

18. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou, v níž dále rozvedl svou argumentaci, podle které došlo k zahájení daňové kontroly již doručením zajišťovacích příkazů do datové schránky žalobce.
19. Žalobce následně zaslal soudu rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2017, kterým žalovaný v návaznosti na rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 55/2015 – 333 rozhodl o zrušení předmětných zajišťovacích příkazů.
20. Žalovaný zaslal dne 14. 12. 2017 soudu doplnění vyjádření k žalobě, v němž reagoval na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se posouzení místa plnění při řetězových dodávkách pohonných hmot s původem v jiném členském státě. Na základě rozboru judikatury Soudního dvora žalovaný konstatoval, že první otázkou, kterou se správce daně musí při posuzování řetězových obchodů spojených s jedinou přepravou zboží z jiného členského státu bezpodmínečně zabývat, je otázka, kdo je organizátorem přepravy. Právě organizátor přepravy má právo ovlivnit realizaci přepravy zboží, a tedy i dopravy zboží, ať již přímo z titulu zajištění této dopravy skrze vlastní síly (vlastní vůz s vlastním nebo cizím řidičem), nebo o toto požádá jinou osobu (cizího smluvního dopravce), která za smlouvenou úplatu (sama nebo skrze jinou osobu) poskytne službu dopravy tohoto zboží. Pokud tedy správce daně v nyní posuzovaném případě zjišťoval, kdo zajišťoval přepravu, postupoval v souladu s citovanou judikaturou.
21. Kdo je v konkrétním případě organizátorem přepravy, je přitom otázkou objektivních faktů, nikoliv „posouzení všech okolností případu“. Teprve poté, co je na základě objektivních faktů zjištěna osoba organizátora přepravy, je nutno, pokud tato osoba vystupuje jako článek nacházející se uprostřed řetězce, provádět celkové posouzení všech zvláštních okolností, včetně skutečnosti, kdy došlo k přechodu práva nakládat s předmětným zbožím jako vlastník. Ve vztahu k posouzení dané otázky je pak podstatné, že směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) nepodmiňuje dodání zboží (tj. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník) převodem vlastnického práva v soukromoprávním smyslu.
22. Pojem „dodání zboží“ jako autonomní pojem unijního práva je třeba vykládat v tom smyslu, že zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem, bez ohledu na to, že z hlediska vnitrostátního soukromého práva na ni nebylo převedeno vlastnické právo, a tedy z hlediska soukromoprávního jí právo věc užívat, zničit, zcizit apod. nesvědčí. V případě šetřených řetězových dodávek pohonných hmot s původem v jiném členském státě je pak nesporné, že natankováním pohonných hmot do cisterny se má za to, že provozovatel této cisterny je oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem. Pokud by tomu mělo být jinak, je na daňovém subjektu, aby učinil takové tvrzení a podložil ho relevantními důkazy. Dle žalovaného pak nelze jako zvláštní okolnosti případu zohledňovat záměry jednotlivých článků řetězce, zejména pak kupujícího. Existence či neexistence smluvního vztahu mezi rafinérií a obchodníkem, který si na svůj náklad odváží pohonné hmoty z jiného

členského státu, nemá vliv na určení přechodu práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník dle zákona o DPH.

23. V nyní posuzovaném případě vyplynulo z dokazování provedeného v rámci daňového řízení, že žalobce vystupoval ve vztahu k dodávkám pohonných hmot jako organizátor přepravy. Uvedený závěr vyplývá předně ze skutečnosti, že to byl právě žalobce, kdo svými objednávkami určil rafinerii, ze které budou pohonné hmoty pocházet. Žalobce také jel vlastními dopravními prostředky, případně najatými dopravními prostředky, které však řídili jeho zaměstnanci, do jiného členského státu, kde zboží naložil, aniž by se přitom náklady pohonných hmot účastnily jakékoliv jiné osoby vystupující za subjekty v řetězci dodavatelů. Žalobce rovněž nesl náklady předmětné přepravy.
24. Žalobce argumentuje, že v rámci přepravy pohonných hmot měl vystupovat toliko jako dopravce, který následně cenu přepravy přefakturoval. Avšak v případě, že by žalobce byl k přepravě skutečně zmocněn jiným článkem předmětného řetězce, lze očekávat, že by mezi sebou uvedení obchodníci uzavřeli podrobnou přepravní smlouvu, ve které by vymezili postavení žalobce jako dopravce (a zároveň by tak došlo k odlišení situace, kdy je žalobce v pozici kupujícího a kdy v pozici dopravce). Žalobce ale takovou přepravní smlouvu nepředložil. Pokud žalobce v dané situaci neuzavřel přepravní smlouvu, případně tuto smlouvu uzavřel ústně, nemohl být v dobré víře, že unese své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že je pouze zmocněným dopravcem, nikoliv organizátorem přepravy.
25. Žalobce naopak předložil mezinárodní nákladní listy CMR. Ty však podle žalovaného nejsou způsobilé prokázat, že žalobce vystupoval pouze jako dopravce zmocněný některým článkem v řetězci subjektů. Pokud by totiž žalobce byl skutečně pouze dopravcem, nemohl by vůbec uvedenými doklady disponovat. Předložené listy CMR přitom téměř nikdy nebyly opatřeny razítkem příjemce. Pokud by žalobce v určité fázi transakce vystupoval pouze jako dopravce a přepravu pohonných hmot by prováděl pro někoho jiného, měl by logicky disponovat doklady o přepravě zboží potvrzujícími, že ten, pro koho přepravu prováděl, nebo ten, kdo byl podle CMR příjemcem zboží, toto zboží též skutečně převzal. Na předmětných listech CMR ale jako odesílatelé vůbec nefigurují dodavatelé žalobce, se kterými měla být uzavřena přepravní smlouva. Tyto doklady tak žádným způsobem neprokazují, že došlo ke zmocnění žalobce uskutečnit předmětnou přepravu.
26. Žalovaný dále zdůraznil, že správce daně není povinen prokazovat namísto daňového subjektu, jak se posuzovaná transakce uskutečnila. Rozplést kompletní řetězec zapojených subjektů se jeví jako zcela nereálné, neboť tyto jsou účelově konstruovány jejich organizátory tak, aby bylo znemožněno ke kýženému výsledku vůbec dospět. Zapojení tolika subjektů do řetězce nedává žádný ekonomický smysl a mohlo by svědčit o podvodu na DPH. Než ale lze učinit závěr o podvodu a případné účasti daňového subjektu na něm, je nejprve nezbytné posoudit otázku naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, přičemž jednou z těchto podmínek je podle zákona o DPH i místo plnění v tuzemsku.
27. Dne 26. 2. 2019 žalovaný zaslal soudu další doplnění svého vyjádření k žalobě. Zopakoval zde svou argumentaci, podle které to byl žalobce, koho tížilo v daňovém řízení důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněnému tvrzení, že přijal

zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Připomněl, že žalobce mimo jiné poukazoval na skutečnost, že pohonné hmoty byly dopravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Tato skutečnost dle žalobce vylučovala, aby k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na žalobce došlo již při naložení pohonných hmot v jiném členském státě. Žalovaný má ale za to, že přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nijak nezpochybnuje existenci práva nakládat s tímto zbožím jako vlastníkem. Výklad zastávaný žalobcem je absurdní, při jeho akceptaci by bylo nutné dospět k závěru, že zboží v průběhu přepravy nemělo žádného vlastníka, jelikož nikdo neměl právo nakládat s tímto zbožím bez jakýchkoliv omezení. Navíc osobou povinnou k odvedení spotřební daně může být (a zpravidla i je) osoba, která vůbec není součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce a která k převáženému zboží v žádném okamžiku nenabývá vlastnické právo, ani právo nakládat se zbožím jako vlastníkem.

28. Žalovaný zároveň poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, ve věci C-414/17, *AREX CZ a.s. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství* (dále jen „*AREX CZ*“). Podle žalovaného Soudní dvůr v uvedeném rozsudku potvrdil, že to, zda určité dodávce (v intrakomunitárních řetězových dodávkách spojených s jedinou přepravou) předchází či po ní následuje dodávka spojená s režimem spotřební daně, není nikterak určující pro posouzení, která dodávka má být kvalifikována jako intrakomunitární. Závěry Soudního dvora v rozsudku *AREX CZ* se tedy shodují se závěry žalovaného v nyní posuzovaném případě.

IV. Posouzení věci krajským soudem

29. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s takovým projednáním věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
30. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatečné platební výměry, kterými správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2013 v celkové výši 89 282 827 Kč. Důvodem doměření DPH bylo neuznání žalobcem nárokováného odpočtu daně z nákupů pohonných hmot, přičemž jádrem sporu je určení místa zdanitelného plnění při řetězových dodávkách předmětných pohonných hmot s původem v jiných členských státech. Žalobce namítá, že místo zdanitelného plnění se nacházelo v tuzemsku, zatímco dle finančních orgánů se nacházelo v jiných členských státech (v Rakousku, Německu, Slovinsku a Slovensku).
31. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcovi uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
32. Zdanitelným plněním je dle § 2 odst. 3 zákona o DPH plnění, které je předmětem daně. Podle § 2 odst. 1 písm. a) téhož zákona je předmětem daně, kromě jiného, dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Pojem dodání zboží uvedený zákon definuje v § 13 odst. 1, podle nějž se jím rozumí „převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem“. Úprava

místa plnění při dodání zboží je obsažena v § 7 zákona o DPH. Podle uvedeného ustanovení místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.

33. Citovaná ustanovení zákona o DPH vycházejí z úpravy obsažené ve směrnici o DPH, respektive z úpravy obsažené v někdejší šesté směrnici Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“), kterou směrnice o DPH později nahradila. Při výkladu příslušných ustanovení zákona o DPH tak je potřeba přihlížet rovněž k relevantní judikatuře Soudního dvora.
34. Z rozsudku Soudního dvora ve věci *EMAG* vyplývá, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje. Uskutečnou přepravu zboží je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání anebo v místě určení dodávky.
35. Na uvedené závěry Soudní dvůr navázal rozsudkem ve věci *Euro Tyre*. V tomto případě posuzoval otázku, kterému dodání musí být přeprava zboží uvnitř Společenství přičtena, pokud přepravu provádí osoba, která má jak postavení kupujícího, a to v rámci prvního dodání, tak i postavení prodávajícího v rámci dodání druhého. Konstatoval přitom, že za těchto okolností musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství.
36. Nejnověji se k dané problematice Soudní dvůr vyjádřil v rozsudku ve věci *AREX CZ*, na nějž navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 – 176 (jedná se o rozsudek vydaný ve věci *AREX CZ* poté, co Soudní dvůr zodpověděl předběžné otázky položené Nejvyšším správním soudem). Krajský soud při hodnocení nyní posuzované věci vycházel zejména z uvedeného rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016 – 176, neboť Nejvyšší správní soud se zde zabýval skutkově i právně obdobnou věcí a zároveň částečně modifikoval závěry, které vyslovil ve své dřívější judikatuře.
37. Soudní dvůr v rozsudku *AREX CZ* odmítl argumentaci, že by pohonné hmoty nabývané osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení jsou předmětem DPH, měly mít z pohledu směrnice o DPH odlišný režim, než má jiné jí pořizované zboží. Pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží, není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. I v těchto případech se tedy uplatní obecná pravidla pro určení, kterému pořízení má být

přeprava přičtena, vyvěrající z určení toho, které plnění je předmětem DPH dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH.

38. V nyní posuzované věci žalobce kromě jiného namítl, že žalovaný nesprávně posoudil, kdy mu vzniklo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník, neboť nezohlednil, že zboží bylo přepravováno na místo určení v České republice v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Tato námitka je s ohledem na výše uvedené nedůvodná. Z rozsudku Soudního dvora ve věci *AREX CZ* jednoznačně plyne, že i po dobu, kdy se zboží nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, může dojít k převodu nakládat s věcí jako vlastník. Veřejnoprávní omezení nemusí mít nutně vliv na možnost věc soukromoprávně převést na jiného. V tomto bodě tedy dává krajský soud za pravdu žalovanému.
39. Nejvyšší správní soud nicméně rozsudkem č. j. 9 Afs 137/2016 – 176 vyhověl kasační stížnosti stěžovatele (společnosti *AREX CZ*), a to z následujících důvodů.
40. Z judikatury Soudního dvora Nejvyšší správní soudu dovodil, že právo nakládat se zbožím jako vlastník sice nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva, „[m]usí se nicméně jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Některé hraniční případy upravuje přímo směrnice o DPH, například nepřihlížení k výhradě vlastnictví, neboť v takovém případě se v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. b) považuje za dodání zboží již skutečné předání zboží. Převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto hraje důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu směrnice o DPH“ (bod 110 cit. rozsudku). Jinak řečeno, „pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo“ (bod 114 rozsudku NSS).
41. Nejvyšší správní soud proto ve věci *AREX CZ* odmítl jako nedostatečnou úvahu finančních orgánů, že „k dodání zboží, tedy k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli došlo v rakouské rafinérii v okamžiku, kdy jí bylo umožněno naložit naftu do jejích vozidel. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že tato úvaha byla založena na dvou základních argumentech. Správce daně poukázal na výpověď jednatele společnosti *Benaft P s.r.o.*, z níž vyplynulo, že riziko škody na zboží přešlo na stěžovatelku v okamžiku nakládky. Dále vyšel z § 412 odst. 2 obchodního zákoníku, který uvádí, kdy dochází k dodání zboží.“ Podle NSS nestačí určit, kdy daňový subjekt fyzicky začal se zbožím nakládat. Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník totiž nevyžaduje, aby strana, na níž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepravováno, nebo ho fyzicky obdržela. Stejně tak pro tento závěr nepostačuje konstatovat, kdy přešlo nebezpečí škody na věc, ačkoliv se může jednat o podpůrnou argumentaci týkající se převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, neboť přechod nebezpečí škody na věc je často spojen s převodem vlastnického práva. Je proto nezbytné zkoumat, kdy na daňový subjekt bylo převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu ale

umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník (body 116-119 cit. rozsudku). NSS proto žalovanému vytkl, že se nezabýval ustanoveními soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva, ale ustanoveními obchodního zákoníku o dodání zboží. Pojem dodání podle obchodního zákoníku má ale jiný význam, než pojem dodání podle zákona o DPH a směrnice o DPH. Dodání podle obchodního zákoníku mohlo, ale nemuselo, s nabytím vlastnického práva splývat (body 121-122).

42. Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci AREX CZ uzavřel, že „nemůže v tuto chvíli ověřit, zda k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník na stěžovatelku došlo při nakládce pohonných hmot v Rakousku, jak uvedl SDEU v bodě 78 rozsudku AREX CZ, neboť takové posouzení musí v prvé řadě provést řádně žalovaný. V této souvislosti je vhodné připomenout, že Soudní dvůr naznačil, že se mu v projednávané věci jeví jako místo plnění Rakousko, nicméně s výhradou ověření této úvahy předkládajícím soudem. Nejvyšší správní soud však není v kasačním řízení povolán k tomu, aby celé posouzení této klíčové právní otázky včetně souvisejícího dokazování provedl na místo žalovaného. Úkolem správních soudů není nahrazovat úvahy správních orgánů a domýšlet za ně důvody jejich rozhodnutí“ (bod 126 rozsudku).
43. Krajský soud konstatuje, že v nyní posuzovaném případě je procesní situace shodná. Také v nynější žalobou napadeném rozhodnutí se žalovaný nedostatečně zabýval otázkou přechodu práva nakládat s věcí jaké vlastník. Žalovaný založil svůj závěr, podle nějž se místo zdanitelného plnění nacházelo v jiných členských státech, především na skutečnosti, že žalobce přepravoval předmětné pohonné hmoty z místa nakládky (v jiných členských státech) přímo do tuzemska buď svými přepravními prostředky, anebo najatými přepravci. Předmětné pohonné hmoty byly následně stočeny buď na čerpacích stanicích patřících žalobci, pronajatých žalobcem, nebo na čerpacích stanicích jeho odběratelů. Žalobce zároveň nesl náklady na přepravu, nikomu je nepřefakturoval a s pohonnými hmotami nikdo z jeho dodavatelů fyzicky nedisponoval. Pro žalovaného tedy bylo klíčovým kritériem pro určení místa zdanitelného plnění, že žalobce byl organizátorem přepravy.
44. Jak ale vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci AREX CZ, zjištění o tom, že je příslušný daňový subjekt organizátorem přepravy pohonných hmot, nestačí k určení místa zdanitelného plnění při řetězových dodávkách předmětných pohonných hmot s původem v jiných členských státech. Nestačí určit, kdy daňový subjekt fyzicky začal se zbožím nakládat (v daném případě naložením pohonných hmot na přepravní prostředky žalobce, případně na dopravní prostředky jím najatých přepravců). Vedle toho je také nezbytné zkoumat, kdy na daňový subjekt bylo převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu ale umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Takové posouzení je pak potřeba učinit na základě soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického (případně jiného obdobného) práva. V nyní posuzovaném případě však finanční orgány žádné takové posouzení neprovedly. Zároveň platí, že zodpovězení dané otázky nyní nepřísluší krajskému soudu, takové posouzení musí provést primárně žalovaný.
45. K ostatním žalobním námitkám krajský soud uvádí následující. Žalobce poukazoval na skutečnost, že zajišťovací příkazy vydané správcem daně 20. 5. 2015 neobstály v soudním přezkumu a byly z tohoto důvodu následně zrušeny (viz výše body 5, 6 a 19 rozsudku). K tomu krajský soud, ve shodě s žalovaným, uvádí, že zrušení rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům soudem nemůže mít vliv na zákonnost touto žalobou

napadeného rozhodnutí. Vydání zajišťovacích příkazů zároveň nelze považovat za úkon, jímž by byla zahájena daňová kontrola, jak uvádí žalobce. Daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období byla u žalobce zahájena při ústním jednání dne 20. 5. 2015. V rámci tohoto úkonu došlo poprvé k vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a správce daně začal prověřovat tvrzení žalobce a zjišťovat jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. K otázce přenosu důkazního břemene pak krajský soud uvádí, že na ni nelze za současného stavu řízení najít jednoznačnou odpověď. Tato otázka bude plně vyjasněna teprve poté, kdy žalovaný provede podrobný právní rozbor otázky přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

V. Závěr a náklady řízení

46. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
47. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě nákladů právní služby poskytnuté zástupcem žalobce za 2 úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o DPH. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 8 228 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení:

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

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

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

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

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.

Hradec Králové 28. února 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu