



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: **Ing. Martin Divíšek s.r.o.**, IČ 25961641
Zapečská 68/II, 503 51 Chlumec nad Cidlinou
zastoupen Rambousek a partner a.s.
Křišťanova 4, Praha 3, IČO 64829391
jednající prostřednictvím statutárního ředitele Ing. Jana Rambouska,
LL.M., daňového poradce

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. prosince 2017, č. j. 53931/17/5300-22441-712084,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. prosince 2017, č. j. 53931/17/5300-22441-712084, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 18.173 Kč, do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až prosinec 2012 a únor 2013.

I. Obsah žalobních bodů

2. Za předmět sporu žalobce označil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u nakoupených pohonných hmot (dále jen „PHM“) v rozhodném období. Žalobce nakupoval PHM na základě rámcové kupní smlouvy, v konkrétních případech to byla akceptace denních nabídek dodavatele, kdy následovaly objednávky žalobce. Sjednaná kupní cena PHM byla v některých případech s dodavatelem dohodnuta s podmínkou, že žalobce je povinen na svoje náklady dopravit PHM ze zahraniční rafinérie do místa určení na území České republiky, kde bylo zboží propuštěno do režimu volného oběhu. Tato podmínka přepravy byla dohodnuta z toho důvodu, aby měl žalobce jistotu původu zboží, protože tak měl kontrolu nad tím, kde je zboží jeho dodavatele do cisterny stáčeno. Jednalo se o zcela obvyklý model obchodů s PHM, kdy takto postupovala většina obchodníků s PHM, a tento postup byl akceptován v rámci kontrol prováděných nejen žalovaným, ale i orgány celní správy. Protože v této době v některých případech takto nastavených obchodních modelů docházelo k daňovým únikům prostřednictvím, resp. se zapojením, oprávněného příjemce, byl podán poslancem Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky pozměňovací návrh na zamezení podvodů k usnesení rozpočtového výboru č. 184 ze dne 12. října 2013. Stát tedy o daňových únicích věděl již v době, kdy probíhaly, a nepřijal opatření tomu zamezující.
3. Finanční správa České republiky začala dle žalobce aplikovat „originální“ právní názor, dosavadní správní praxí neproověřený a výše uvedenou judikaturou vyvrácený, podle kterého na objednatel přepravy či dopravce přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník bezprostředně po pouhém stočení do cisterny a byl to tedy on, kdo měl uplatnit daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Zároveň tak ztratil nárok na odpočet na DPH při dodání od svého bezprostředního tuzemského dodavatele, protože k dodání PHM došlo dle tohoto právního názoru na území jiného členského státu a česká daň z přidané hodnoty tedy byla účtována neoprávněně. Pokud se v tomto řetězci nacházelo více společností, tak všem těmto společnostem žalovaný zpochybnil nárok na odpočet s tím, že nedošlo k dodání v tuzemsku. Zároveň žalovaný odmítá zrušit daňovou povinnost na výstupu s odkazem na § 108 odst. 1 písm. i) zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o ZDPH“).
4. Žalobce uvedl, že v prodejním řetězci je velmi často více společností z důvodů nasmlouvaných kontingentů. Ačkoli tedy žalobce coby kupující věděl, od koho je zboží v zahraničí nakupováno, nemohl ho koupit přímo. Zahraniční prodejci měli uzavřené smlouvy na odběr desítek cisteren denně, což nemohl žalobce splnit, a proto bylo, a stále je běžné, že se toto zboží přeprodává mezi několika společnostmi, podle toho, která má na ten den volný kontingent a vhodnou cenu.
5. Nastíněná teorie žalovaného tedy znamená, že pokud se v řetězci nacházelo pět společností, požaduje nyní žalovaný vybrání daně z přidané hodnoty od všech pěti subjektů, aniž by jim uznal nárok na odpočet daně. Tento názor aplikuje plošně bez ohledu na to, zda v daném řetězci došlo ke zkrácení daně, nebo byla daň ze všech dodávek řádně odvedena. Tato strategie je tak pochopitelně velmi výhodná pro státní

rozpočet. Generální finanční ředitelství, ačkoli to popírá, vymyslelo metodiku jak finančním způsobem zlikvidovat daňové subjekty, které provádějí distribuci pohonných hmot. Žalovaný bez bližšího odůvodnění dospěl k názoru, že daňový subjekt se stal ekonomickým vlastníkem přepravovaného zboží již v jiném členském státě, a proto neměl nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, neboť zde neměla figurovat česká daň z přidané hodnoty. Žalobce se odvolal na rozsudek Krajského soudu v Praze č. j.: 45 Af 13/2013 – 152, potvrzený rozsudky Nejvyššího správního soudu ČR. Vyplývá z něho závěr, že

- skutečnost, že přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, může hrát významnou roli při rozhodování o tom, kterému dodání bude přeprava přičtena, nemůže však hrát roli rozhodující,
- tzv. kritérium organizace dopravy, ze kterého vyšel při svém hodnocení žalovaný, je nepoužitelné v případě řetězce dodání, v rámci kterého se uskuteční dvě či více navazujících přeprav,
- skutečnost, že se v rámci řetězového obchodu přeprava zboží z jiného členského státu EU uskutečňovala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, hraje významnou roli v posouzení, kterému dodání je třeba přiřadit intrakomunitární přepravu a je třeba se jí zabývat,
- v případě dopravy pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od daně je velmi silná souvislost a podmíněnost režimu DPH a spotřební daně,
- v případě dopravy pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dochází nejméně k dvěma přepravám,
- první přeprava končí okamžikem uvolnění zboží do volného daňového oběhu a na ní navazuje druhá, tuzemská přeprava,
- ke dvěma faktickým přepravám dochází i v případě, že je zboží dopravováno jediným dopravním prostředkem,
- intrakomunitární přepravou je první přeprava pohonných hmot z jiného členského státu na místo uvolnění zboží do volného oběhu.

6. Podle závěru Krajského soudu v Praze tak „[d]odání spojené s přepravou zboží z jiného členského státu pak v situaci, kdy zde chybí jakékoliv zmocnění k přepravě či úhrada přepravy ze strany subjektů zapojených v řetězci spjatém s intrakomunitární přepravou (pouze uzavřené kupní smlouvy např. řetězově vždy odkazují na zajištění přepravy kupujícím), bude představovat dodání směřující k oprávněnému provozovateli daňového skladu, pokud ten nabyt oprávnění nakládat se zbožím jako s vlastním, nebo k osobě, pro niž oprávněný provozovatel daňového skladu na základě smlouvy zajistil uvolnění zboží do volného oběhu. Kritéria vyplývající z rozsudku ve věci C-430/09 Euro Tyre Holding v tomto případě nebudou významná, neboť zmíněný subjekt nebude v pozici mezičlánku řetězce dodání spjatého s intrakomunitární přepravou; bude totiž konečným článkem takového dílčího řetězce, na nějž navazuje samostatně posuzovaný dílčí řetězec dodání spjatý již pouze s vnitrostátní přepravou, v němž naopak vystupuje jako první článek řetězce.“ Dále žalobce podrobně popsal závěry uvedeným krajským soudem vyslovené.

Nepřezkoumatelnost

7. Žalobce uvedl, že požadoval při projednání zprávy o daňové kontrole, aby žalovaný sdělil, proč se odchyluje od dosavadní judikatury, které se dovolával. Žalovaný toto popisuje v bodě [56] napadeného rozhodnutí, kdy toliko povrchně a obecně uvádí, že rozdílná skutková zjištění jednotlivých případů odůvodňují průběh dokazování i získané a hodnocené důkazní prostředky. Žalovaný tak vlastní nerozhodností prokazuje, že není schopen sdělit konkrétně, v čem spatřuje možnost odchýlit se od dosavadních rozsudků. Jeho správní úvaha tak absentuje a pouze to potvrzuje, že žalovaný dlouhodobě nerespektuje judikaturu a odmítá se jí řídit i v konkrétních případech. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 295/2015 - 45, který se týká konkrétně žalobce, kde soud jasně uvedl v bodu [32], že vědomost žalobce o zatížení transakce společností TRAFORD podvodem, není podložena potřebnými relevantními důkazy. Nejvyšší správní soud ovšem nevyločil možnost, že by stěžovatel dalším šetřením mohl opatřit relevantní důkazy. Kasační soud se tedy jasně vyjádřil, že důkazy, kterými disponuje žalovaný, nepostačují k prokázání podvodu. Žalovaný přesto nepředložil žádný další důkaz, který měl k dispozici při svém rozhodování, a přesto se domnívá, že pouhou novou argumentací lze tyto důkazy nahradit. Věc je vedena u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 14/2017.
8. V dalších případech žalovaný po zrušení jeho rozhodnutí krajským soudem vydal nové opravené rozhodnutí a daňový subjekt musel podat novou žalobu, čímž se konečné rozhodnutí, které mělo být v případě zajišťovacího příkazu neprodlené, odkládá o další roky, ačkoli s kasační stížností byl stěžovatel u Nejvyššího správního soudu ČR neúspěšný. Tento názor tak koresponduje s naprosto bezprecedentním a v demokratickém soudním systému neakceptovatelným stanoviskem generálního finančního ředitele Generálního finančního ředitelství, který zastává názor, že jediné nerespektování judikatury dává soudům zpětnou vazbu o jejich chybném rozhodování a možnost postoupení do rozšířeného senátu.
9. Dále žalobce upozornil na vyjádření žalovaného uvedené v bodě [44] v posledním odstavci na str. 15, kdy uvádí, že: „*Téměř žádný mezinárodní nákladní list CMR není potvrzen...*“. Pokud žalovaný přesně nespecifikuje tyto případy, nepřihadí je k jednotlivým fakturám, u kterých odmítl uznat nárok na odpočet a nevyhodnotí tyto předložené důkazy jednotlivě a konkrétně, tak je jeho rozhodnutí zatížené nepřezkoumatelností. Rovněž v bodě [44] na str. 16 první odstavec konstatuje žalovaný že: „*V malém množství případů...*“ I v tomto případě je nutno trvat na tom, aby žalovaný specifikoval konkrétně tyto důkazy, jejich přiřazení k jednotlivým fakturám, u kterých neuznal nárok na odpočet. I v tomto případě je jeho správní úvaha nepřezkoumatelná. V této souvislosti odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. března 2014, č. j. 7 Afs 66/2013-78.
10. Jak dále z žaloby vyplynulo, z daňových dokladů vystavených podle § 5 odst. 2 a odst. 4 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřební dani, jasně vyplývá, kdo byl nabyvatelem a kdo dopravcem, při propuštění zboží do režimu volného oběhu a z toho i právní postavení těchto subjektů. Kritérium organizace přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je mnohem zásadnější než ostatní kritéria. Ačkoli má tyto důkazy správce daně ve své dispozici, odmítl je zařadit do spisu, protože tyto důkazy by popřely možnost nepřiznat žalobkyni nárok na odpočet. Proto raději odůvodnil nezařazení těchto důkazů do spisu nepřihodným argumentem, že vznik daňové povinnosti z hlediska DPH se neváže na spotřební daň. Žalovaný se tímto odvolacím bodem

vypořádává v bodu [70] napadeného rozhodnutí, kde dochází k absurdnímu závěru, že vzhledem k tomu, že dospěl k názoru, že organizátorem přepravy byl žalobce, nemusí tyto skutečnosti zjišťovat, natož hodnotit. Účelovost tohoto postupu žalovaného lze spatřit i v tom, že úmyslně používá nesprávné pojmy, když uvádí, že tyto doklady neprokazují vlastnictví zboží, když z dikce zákona o spotřební dani jednoznačně vyplývá, že prokazují nabyvatele zboží. Byť se rozsudek C-430/09 Euro Tyre Holding týká obecného postupu, je zřejmé, že je nutno zjistit vůči stran, např. DIČ, které bylo pro transakci provozovateli skladu PHM v JČS poskytnuto a jak byla tato transakce provozovatelem skladu PHM v JČS deklarována – viz rovněž bod [45] rozsudku JASA. Žalovaný zcela opominul vyhodnotit vůči všech zúčastněných a všechny okolnosti celého obchodu v řadě tak, jak požaduje rozsudek ve věci Euro Tyre Holding BV i uvedený rozsudek NSS, a to i přes to, že rozsudky Evropského soudního dvora hojně zmiňuje správce daně ve své vlastní argumentaci. Žalovaný se pak vůbec nezabývá otázkou, jak mohl formálně i fakticky žalobce nabýt zboží v jiném členském státě, když provozovatel skladu PHM prokazatelně dodal zboží jinému daňovému subjektu do tuzemska, tato dodávka byla v jiném členském státu osvobozena od DPH, a na území ČR recipročně podléhala dani z titulu pořízení zboží.

11. Žalobce zdůraznil, že při vyskladnění PHM ze skladu v JČS provozovatel skladu nepochybně ztratil jak vlastnické právo ke zboží, tak právo nakládat se zbožím jako vlastník – PHM byly naloženy do cizí cisterny a odvezeny do JČS odlišného od státu provozovatele skladu, přičemž na Mezinárodním nákladním listu byla jako příjemce deklarována osoba odlišná od daňového subjektu. Této skutečnosti svědčí i dodací listy vystavené provozovatelem skladu. Pozbytí práva nakládat s PHM jako vlastník u provozovatele skladu pak musí odpovídat nabytí tohoto práva jiným subjektem. Jelikož provozovatel skladu zjevně nefakturoval PHM žalobci, ale jiné osobě, nemohlo na žalobce žádným způsobem přejít vlastnické právo k PHM již v okamžiku zahájení přepravy v JČS – žalobce tak neměl k nabytí práva nakládat s PHM jako vlastník v JČS žádný právní titul a nemohl tak ani z vlastní vůle měnit parametry přepravy vyplývající z průvodních dokumentů. Na Mezinárodním nákladním listu figuruje žalobce vždy pouze jako dopravce a nikoliv jako příjemce dodávky. O váze takového důkazu svědčí další rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR č.j. 8 Afs 14/2010 – 195 ze dne 30.7.2010. Již sama skutečnost, že žalovaný neuvedl, či spíše nebyl schopen uvést, jakým konkrétním právním úkonem přešlo na žalobce ekonomické vlastnictví, je dalším důvodem, proč je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Procesní pochybení

Neprojednání zprávy o daňové kontrole

12. Žalovaný, jak žalobce uvedl, dne 15. 3. 2016 odmítl projednat zprávu o daňové kontrole a neřídil se ustanovením zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, (dále jen „daňový řád“), který uvádí, že po projednání zprávy o daňové kontrole daňový subjekt podepíše zprávu o daňové kontrole. Žalovaný pod tíhou bezradnosti, kdy nebyl schopen s žalobcem projednat a osvětlit svoji, ve zprávě nezachycenou, správní úvahu, proč nerespektuje dosavadní judikaturu a v čem spatřuje její odlišnost, uvedl: Správce daně odkazuje na své poslední výše uvedené vyjádření, a považuje zprávu za projednanou. Tento postup je v přímém rozporu s nálezem Ústavního soudu IV. 121/01. Žalovaný tak přesto učinil a dne 4. 4. 2016 skutečně žalobci dle jeho mínění projednanou zprávu zaslal a považoval jí tím

za doručenou. Ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, však jako podmínky splnění fikce projednání zprávy jejím zasláním podmiňuje splněním těchto podmínek:

- Kontrolovaný daňový subjekt se odmítne seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat. Tato podmínka splněna nebyla, neboť žalobce chtěl zprávu se žalovaným projednat, na projednání byl přítomen se svým daňovým i právním poradcem, takže zprávu o daňové kontrole projednat chtěl a podle dotazů, které kladl žalovanému, byl se zprávou o daňové kontrole nepochybně seznámen. Byl to správce daně, který na dotazy nebyl schopen ve smyslu nálezu Ústavního soudu IV. 121/01 odpovědět.

- Kontrolovaný daňový subjekt se projednání zprávy vyhýbá. Ani tato podmínka nemohla být splněna, protože žalobce se aktivně projednávání zprávy zúčastňoval, a byl to správce daně, který nebyl schopen objasnit svoji správní úvahu, tak raději z vlastní vůle projednávání zprávy ukončil a domnívá se, že tím, že ji zaslal daňovému subjektu, bylo ukončeno projednávání této zprávy.

13. Užití § 88 odst. 5 daňového řádu, tedy rozhodně není na místě v situaci, kdy se žalobce pravidelně dostavuje a zprávu projednává a posléze je žalovaným projednávání ukončeno. Z těchto důvodů tedy nebyly naplněny důvody fiktivního ukončení daňové kontroly dané v § 88 odst. 5 daňového řádu. Žalobce odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat z důvodů, které řádně uvedl a vyzval žalovaného, aby pokračoval v projednávání zprávy o daňové kontrole. Nebyly tedy naplněny ani podmínky uvedené v § 88 odst. 6 daňového řádu. Žalobce uvedl důvod odmítnutí podpisu fakt, že zpráva nebyla projednána. Neodmítl tedy podepsat zprávu ani bez dostatečného důvodu ani bezdůvodně. Neprojednanou zprávu o daňové kontrole tedy nelze použít jako důkazní prostředek pro vydání platebních výměrů.

Přenos důkazního břemene

14. Žalobce vyslovil přesvědčení, že prokáže-li skutečnosti, které uváděl v daňových tvrzeních, je na žalovaném, aby unesl důkazní břemeno, které na něj přešlo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Takovým důkazem zcela jistě není pouhá pochybnost, kterou vyjádří žalovaný. Žalobce předložil mezinárodní listy CMR, které prokazují, že nebyl nabyvatelem zboží v rámci mezinárodní přepravy. Z mezinárodní evidence VIES rovněž vyplývá, že pořizovatelem zboží v rámci intrakomunitární dodávky byl jiný daňový subjekt. Žalovaný nepředložil žádný konkrétní důkaz, kterým by vyvrátil tyto důkazy, s výjimkou sdělení, že má pochybnosti. Do spisu nezařadil doklady týkající se propuštění zboží do režimu volného oběhu, ani nevyhodnotil předložené doklady o tom, že dopravu zboží hradil jiný daňový subjekt než žalobce.

Nesprávné hodnocení důkazů

Mezinárodní nákladní list CMR

15. Z mezinárodních nákladních listů CMR, kterými byla doprovázena každá konkrétní dodávka PHM z JČS, vyplývá, že příjemcem PHM vyskladňovaných ze skladu v JČS do tuzemska byla vždy obchodní korporace (společnost) se sídlem v ČR a českým DIČ, tj. osoba rozdílná od žalobce. Nebyl zkoumán vztah mezi provozovatelem skladu PHM v JČS a prvním kupujícím. Mezinárodní nákladní list je však mezinárodně uznávaným a věrohodným dokumentem, jehož podstata a náležitosti jsou zakotveny v CMR úmluvě. Mezinárodní nákladní list, který byl součástí každé přepravy PHM z JČS daňovému subjektu, představuje důkaz, což vyplývá i z výše uvedeného rozsudku, o tom, že

provozovatel skladu v JČS odeslal PHM do tuzemska nabyvateli uvedenému na tomto dokumentu jako příjemce.

16. Rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu uvedená v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č.j.3 Afs 41/2014-46 výslovně uvádí, že: „*Významným vodítkem pro posouzení, k jaké obchodní transakci přiřadit přepravu, jsou celní dokumenty a mezinárodní nákladní listy CMR. Ty se přitom nepochybně vztahují k obchodní transakci mezi společnostmi Grammer DE a Lear, které na nich figurují v postavení odesilatele a příjemce.*“
17. V rámci zprávy o daňové kontrole žalovaný neprokázal, a ani se o to nepokusil, že by CMR listiny nebyly věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy. Pouhé konstatování žalovaného, že dle jeho názoru jsou údaje na CMR listinách zřejmě chybné, k tomuto prokázání rozhodně nepostačí. Pokud měl žalovaný pochybnosti o věrohodnosti předložených CMR listin, bylo jeho povinností tyto svoje pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu prokázat. Odmítnutí provedení navrhovaných důkazů CMR listy žalovaným bylo neoprávněné a nedostatečně odůvodněné.

Nákladní list pro přepravu nebezpečných látek (ADR)

18. [83] Evropská dohoda o mezinárodní silniční přepravě nebezpečných věcí – ADR (Accord européen au transport international des marchandises par route) přijatá v Ženevě 30. září 1957 byla vyhlášena MZV pod č. 64/1987 Sb. a Česká republika přijala dohodu s účinností od 1. ledna 1993 (dále jen „ADR dohoda“). Součástí ADR dohody v části 5.4.1. je specifikace Přepravního dokladu pro nebezpečné věci a předepsané údaje. Jako jeden z předepsaných údajů je uveden údaj o jménu a adrese příjemce, tj. osoby, pro kterou jsou nebezpečné látky (v tomto případě PHM) z JČS do tuzemska přepravovány. K veškerým dodávkám PHM předložil žalobce k dispozici rovněž tyto ADR dokumenty. Pokud tedy byly PHM (nejenom) dle ADR dokumentů přepravovány z JČS do tuzemska pro kupujícího, nemohl logicky žalobce nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastník v JČS. Rovněž ADR dokumenty tak představují významný důkaz o tom, že PHM byly z JČS do tuzemska přepravovány pro kupujícího, resp. na jeho účet, který je v tomto dokumentu uveden jako příjemce. Žalovaný odmítl provedení důkazu ADR listy z obdobných důvodů jako u CMR a dodacích listů. Ve zprávě o daňové kontrole však žalovaný neprokázal a ani se o to nepokusil, že by ADR listiny nebyly věrohodným dokladem prokazujícím na něm uvedené skutečnosti. Pouhé konstatování žalovaného, že dle jeho názoru jsou údaje na ADR listinách zřejmě chybné, k tomuto prokázání rozhodně nepostačí.

Ignorance relevantní aktuální judikatury, aplikace příslušného rozsudku na případ DS

19. Žalovanému lze, jak žalobce uvedl, na základě výše uvedeného jistě přisvědčit v tom, že pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné. Nelze však mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující. Žalovaný přistoupil k posouzení sporné otázky a k výkladu relevantní judikatury Soudního dvora EU až příliš zjednodušujícím způsobem, když považoval pro stanovení místa plnění (dodání) u dodávek zboží (pohonných hmot) dle § 7 odst. 2 zákona o DPH mimo tuzemsko za dostačující pouze jediné kritérium, a to že právě žalobce byl tím, kdo zajišťoval přepravu, když právo přepravy zboží z jiného členského státu do tuzemska se

odvíjí od práva dispozice se zbožím jako vlastník. Z tohoto důvodu podle žalovaného dodávkami spojenými s přepravou byly až dodávky mezi dodavatelem žalobce a žalobcem (event. mezi subjekty nacházejícími se v řetězci až za žalobcem), když podle žalovaného žádná dodání uskutečněná před touto transakcí s přepravou spojena být nemohla a ani nebyla. Žalovaný zcela pominul hodnocení zásadní otázky, kdy a který ze subjektů zúčastněných na předmětných transakcích (řetězových obchodech) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho a kdy došlo k dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Nejde přitom o převod vlastnického práva v právním slova smyslu, přičemž bez zhodnocení této otázky nelze bez dalšího dospět k závěru, kolik dodání bylo uskutečněno v rámci jednoho pohybu zboží (jedné přepravy). Nelze přisvědčit ani názoru, že místem dodání, které je spojeno s přepravou, musí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy.

20. Pokud přeprava PHM mezi jednotlivými členskými státy probíhá v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES a jasně určuje, že DPH se v tomto případě řídí režimem spotřební daně. Zboží přepravované v tomto režimu je tedy osvobozeno jak od spotřební daně, tak od daně z přidané hodnoty. A také musí být po ukončení této přepravy zdaněno. Režim probíhá pod dohledem celníků pod referenčním číslem a s doklady e-AD. Po propuštění zboží do volného oběhu v místě určení je vystaven oprávněným příjemce nabyvateli daňový doklad podle § 5 odst. 2 zák. č. 353/2003 Sb. a podle § 5 odst. 4 shodného zákona dopravci. Je tedy vyloučeno, aby dopravce, ve schématu označen „D“ nabyt zboží již v zahraničí, protože skutečnost je jiná a veškeré doklady tomu odpovídají.
21. Dále žalobce uvedl, že problematikou ekonomického vlastnictví pro účely DPH se zabývají i judikáty SDEU, a to Enterprise Safe C-320/88 ze dne 8. února 1990 ECR [1990] I-285 a Auto Lease Holland C-185/01 ze dne 6. února 2003 EVR [2003] I-01317. K tomu, že ekonomické vlastnictví pro účely DPH se neodvíjí od fyzické dispozice se zbožím se zabývá rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 3 Afs 41/2014 ze dne 4.9.2014, který uvádí: *„Již krajský soud správně vysvětlil, že právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.“* Dále nelze souhlasit s názorem žalovaného týkajícím se výkladu judikátu Soudního dvora Evropské unie EMAG. Ačkoliv rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR č.j. 4 Afs 22/2016 ze dne 7.1. 2016 řeší problematiku zajišťovacího příkazu, tak je zde podrobně rozebrána hmotně právní problematika, týkající se pořizování pohonných hmot z jiného členského státu. V bodu [55] je výslovně uvedeno, že tento judikát naopak svědčí názoru žalobce. Vyjádření Nejvyššího správního soudu ČR k této otázce je jednoznačné: *„Z citovaného rozsudku Soudního dvora ve věci Euro Tyre Holding BV však vyplývá, že skutečnost, že koncový odběratel zajišťoval dopravu, nemůže být považována za skutečnost, která by umožňovala učinit závěr, že místo plnění u dodání, které bylo druhé v pořadí, tj. dodání stěžovatelce, bylo v zahraničí, jak dovozuje žalovaný. Naopak z výše uvedeného vyplývá, že pokud nejsou zjištěny zvláštní okolnosti, které*

by takovému závěru bránily, je zpravidla třeba zohlednit záměry kupujícího (tj. prostředního článku), jak byly vyjádřeny při transakci s původními dodavateli.“

Rozpor s Evropským právem

22. Žalobce závěrem uvedl, že ačkoliv to žalovaný popírá, tak se jedná o skutkově shodné okolnosti jako v případě AREX, kdy byla položena předběžná otázka k Soudnímu dvoru Evropské unie pod číslem C/414/17. V této předběžné otázce je podrobně popsána problematika evropského práva, se kterou se žalovaný odmítl vypořádat s odkazem, že se jedná o jiné skutkové okolnosti.

II. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný uvedl, že žalobce namítá procesní pochybení žalovaného, přičemž odkazuje na nepřiléhavé rozsudky a údajné procesní pochybení dokládá odkazy na názor ředitele Generálního finančního ředitelství a článek zveřejněný na internetu. Žalovaný měl za to, že procesní pochybení by mělo být vyargumentováno a doloženo odkazy na příslušné důkazy. Dále uvedl, že pochybnosti vyslovené ve výzvě k prokázání skutečností ve svém souhrnu zcela jasným a přezkoumatelným způsobem odůvodnily vydání této výzvy a současně naplňují ust. § 32 odst. 2 daňového řádu.
24. Dále uvedl, že vyhodnocení právní otázky provázanosti a vlivu spotřební daně na DPH v řetězových dodávkách spojených s jedinou přepravou řešil SDEU ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17 AREX. Považoval za zřejmé, že SDEU ve věci AREX potvrdil závěry finanční správy, dle nichž v dané věci je třeba posoudit všechny konkrétní okolnosti případu a zejména určit, ke kterému okamžiku došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem v režimu zákona o DPH, nikoliv však režimu zákona o spotřebních daních, jak to činí žalobce. Konstatoval, že přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně tedy nijak nezpochybňuje existenci práva nakládat s tímto zbožím jako vlastníkem. Takové závěry není možné dovodit ani na základě skutečnosti, že je vlastník daného zboží omezen v možnostech nakládání s daným zbožím. Vlastník zboží může být zcela běžně při výkonu svého práva omezen celou řadou veřejnoprávních i soukromoprávních institutů. To však ještě neznamená, že by s tímto zbožím nemohl nakládat jako vlastník ve smyslu judikatury SDEU. Je třeba rozlišovat mezi právem nakládat se zbožím jako vlastníkem a právem nakládat se zbožím zcela libovolně.
25. Žalovaných shrnul, že:
- v rámci dávek byla uskutečněna jenom 1 přeprava, a tu organizoval žalobce svými dopravními prostředky,
 - žalobce přebíral PHM v JČS,
 - zboží bylo na dopravní prostředky žalobce nakládáno v rafinériích v JČS,
 - PHM byly přepravovány během jediného dne v řetězci několika společností,
 - samotná přeprava probíhala pouze z místa uskladnění PHM přímo na čerpací stanice odběratelů žalobce,
 - žalobce předem věděl, že PHM pořizuje od českých dodavatelů, že se jedná o zboží skladované v JČS,
 - žalobce dopravu svému dodavateli nefakturoval,

- žalobce nakupoval PHM pro svou vlastní ekonomickou činnost a od začátku obchodů jej měl v úmyslu pořídit a připravit pro sebe, nikoliv pro jiný subjekt. Žalobce jel do JČS vždy pro PHM, které si sám od svého dodavatele objednal,
 - žalobce si sám určoval, odkud bude zboží pocházet a který den se bude nakládat.
26. Žalovaný rovněž uvedl, že v souvislosti s komplexním vyhodnocením skutečností je třeba vycházet i ze záměrů žalobce k okamžiku pořízení dotčeného zboží, jsou-li podpořeny objektivními skutečnostmi. Posouzení toho, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, se totiž v žádném případě neodvíjí od splnění určitých formálních náležitostí, ale od možnosti fakticky se zbožím nakládat jako vlastníkem. Jinými slovy důležitý je objektivní stav věci, nikoliv situace „na papíře“. S ohledem na zjištěné skutečnosti žalovaný konstatoval, že žalobce předmětné zboží přebíral k přepravě s prokazatelným záměrem jej nakoupit a přepravu okamžitě realizoval.
27. Dále žalovaný odkázal na odstavce 63, 64, 80, 56 a 57 napadeného rozhodnutí, v nichž se s námitkami uvedenými v žalobě vypořádal. Nad rámec toho zdůraznil, že zprávu o daňové kontrole považuje za projednanou, a odmítl námitku, že jeho postup nekoresponduje s metodickou pomůckou k daňové kontrole vydanou Generálním finančním ředitelstvím.
28. Žalovaný konstatoval, že v tuzemské daňové právní úpravě platí tzv. zásada autoaplikace. To znamená, že stát na jedné straně deklaruje důvěru v daňové subjekty, že si daň správně vypočítají, přiznají a zaplatí. Na straně druhé to znamená, že odpovědnost za svá tvrzení v rovině daňové nese primárně daňový subjekt. Součástí této zásady je přitom bezesporu povinnost každého subjektu zvážit, zda jím poskytnutá či přijatá transakce podléhá DPH či nikoliv (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2016, sp.zn. 7 Afs 124/2016). Tedy i to, zda je uskutečněná transakce předmětem daně. Tato zásada se promítá rovněž do povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní, kdy s ohledem na výše uvedené je to právě daňový subjekt, kterého primárně stíhá povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není konstruováno na zásadě vyšetřovací (a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, sp.zn. 2 Afs 24/2007). V posuzovaném případě to byl právě žalobce, který ve svých daňových přiznáních deklaroval přijetí plnění s nárokem na odpočet daně od tuzemských plátců daně, tedy tvrdil, že mu vznikl nárok na odpočet daně, neboť proběhlo dodání zboží mezi shora uvedenými plátců daně a žalobcem. Esenciální podmínkou nároku na odpočet daně vyplývající z textu § 72 odst. 1 zákona o DPH je přijetí zdanitelného plnění. Tím je třeba rozumět v souladu s § 2 odst. 2 dané právní úpravy takové plnění, které je předmětem daně a zároveň není od daně osvobozeno. Podle § 2 odst. 1 dané právní úpravy je potom předmětem daně dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Na základě toho lze dovodit, že pokud žalobce nárokoval odpočet daně od tuzemských plátců daně, potom se musí jednat o plnění zdanitelná, tedy plnění, která jsou uskutečněna s místem plnění v tuzemsku. Jedná se tedy o zcela základní hmotněprávní podmínku pro vznik nároku na odpočet daně. Dále žalovaný připomenul, že není jeho povinností prokazovat, že skutečnosti neproběhly přesně tak, jak daňový subjekt tvrdí. Správce daně nemůže daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co tvrdí on sám.
29. K věci dále uvedl, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když správci daně předložil předmětné daňové doklady vztahující se k daným plněním. V rámci daňových

kontrol zjistil správce daně, že původ předmětných PHM byl v JČS, PHM byly stáčeny do cisteren přímo z rafinérií a byly vyvezeny do České republiky přímo odběratelům žalobce. PHM byly dodávány mezi několika subjekty s jedinou přepravou z rafinérie v JČS do tuzemska a přepravu zajišťoval žalobce prostřednictvím vlastních autocisteren. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, jako i o skutečném místě plnění při dodání zboží, a proto vydal výzvu, ve které shrnul dosavadní zjištění a vyzval žalobce, aby prokázal, že se v případě jednotlivých přijatých plnění jednalo o tuzemská plnění. V případě žalobce existovaly pochybnosti o naplnění jedné z podmínek nároku na odpočet daně. Ze správce daně se tak kvalifikovaným způsobem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přeneslo důkazní břemeno na žalobce a bylo na něm, aby prokázal, že nárok na odpočet daně uplatnil v souladu s § 72 zákona o DPH. Námitku, že žalovaný nenaplnil § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tak nelze označit za nedůvodnou. Žalovaný měl za to, že správce daně své důkazní břemeno unesl. Vzhledem k tomu, že v rámci odvolacího řízení bylo zjištěno, že skutkové okolnosti případu svědčí o tom, že žalobce nevystupoval při přepravě PHM v roli dopravce, ale organizátora přepravy, byl žalobce v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu vyzván, aby prokázal, že při realizaci přepravy vystupoval v roli dopravce. Žalobce na tuto výzvu sice reagoval, k pochybnostem žalovaného se však nevyjádřil a nepředložil ani žádné jiné důkazní prostředky, které by pochybnosti nastíněné v předmětné výzvě vyvracely.

30. Žalovaný uvedl, že žalobce namítá nesprávné hodnocení mezinárodního nákladního listu CMR a ADR. Žalovaný k tomu odkázal na bod 64 napadeného rozhodnutí a uvedl, že se s výkladem žalobce ohledně posouzení těchto listin neztotožňuje. Vzhledem k tomu, že výklad žalobce je založen na formálním posouzení jednotlivých kolonek uvedených dokumentů, ve kterých je žalobce uveden pouze v kolonce dopravce, nikoliv však v kolonce příjemce zboží, lze dovodit, že tyto důkazní prostředky nemohou být podkladem pro zjištění skutkového stavu. Žalovanému v rámci odvolacího řízení vznikly pochybnosti o tom, že žalobce vystupoval pouze jako dopravce, proto své pochybnosti, včetně skutečností vztahujících se k CMR, shrnul do shora vzpomínané výzvy. Vzhledem k tomu, že se žalobce k pochybnostem nevyjádřil, nemůže se nyní v podané žalobě dovolávat formálního posouzení předmětných listin, které neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu.
31. Žalovaný připomenul, že se k závěrům vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Praze sp.zn. 45 Af 13/2013 vyjádřil na několika místech napadeného rozhodnutí – tedy v bodech 56, 65 až 61. Dále vyslovil přesvědčení, že po celou dobu řízení postupoval zcela v souladu s konstantní judikaturou SDEU. Dodal, že přesto, že se ve věci AREX nejedná o zcela shodnou skutkovou situaci, jako je v nyní projednávané věci, měl za to, že jeho právní náhled na posuzování řetězových transakcí spojených s jedinou přepravou věci, byl beze zbytku potvrzen SDEU, a to jednoznačně i pro transakce, jejichž předmětem jsou PHM.

III. Přezkoumání rozhodnutí krajským soudem

32. Při nařízeném jednání zástupce žalobce podrobně popsal činnost žalobce včetně zodpovědného plnění jeho daňové povinnosti. Připomenul, že projednávaná věc je skutkově shodná s věcí, kterou zdejší soud projednával na základě žaloby podané společností EUROBIT GROUP s.r.o., kterou rovněž zastupoval nynější zástupce

žalobce. Odkázal proto na svůj ústní projev v této věci. Vzpomenul rovněž závěry SDEU v případě AREX, z nichž v žádném případě nelze dle jeho názoru vyvodit závěr, že by právo nakládat se zbožím jako vlastník nastalo nakládkou tohoto zboží. Vzpomenul rovněž čl. 138 směrnice o DPH a závěr, že režim spotřební daně nekoresponduje s DPH. Přesto však zdůraznil, že tím, že na faktuře vystavené na prodej zboží je vyčíslena česká spotřební daň, je tím určen okamžik převodu vlastnictví a současně skutečnost, že zboží se již nachází na území České republiky. Dále uvedl, že stejně jako žalobce postupovaly všechny další české firmy obchodující s pohonnými hmotami a pokud se domáhaly svého daňového práva před správními soudy, pak byly vždy úspěšné a žalovaný všechny spory prohrál. Zdůraznil rovněž, že v daném případě leželo důkazní břemeno na žalovaném a ten je neunesl.

33. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a rovněž na písemné vyjádření k žalobě. Zdůraznila přitom, že jednání žalobce nebylo v žádném případě kvalifikováno jako podvod na DPH. Dále připomněla, že závěry SDEU v případě AREX nepopírají principy a závěry vyslovené žalovaným v jeho daňových rozhodnutích. Přesto však uvedla, že případ AREX není skutkově totožný jako případ nyní projednávaný, neboť v případě AREX vytkl SDEU žalovanému neúplný výklad pojmu dodání zboží spočívající ve směšování pojmů dodání ve smyslu obchodního zákoníku a dodání podle zákona o DPH, kdežto v nyní souzené věci se žalovaný v odvolacím řízení zabýval otázkou, kdo je v daném případě organizátorem přepravy a z toho dovodil vznik daňové povinnosti žalobce. Posouzením předložených důkazů žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nevystupoval při přepravě pohonných hmot v roli dopravce, ale v roli organizátora přepravy.
34. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
35. Za předmět sporu mezi žalobcem a žalovaným lze označit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u nakoupených pohonných hmot v rozhodném období. Na obhajobu svého postupu při uplatnění nároku na odpočet daně uvedl žalobce skutečnost, že sjednaná kupní cena pohonných hmot byla v některých případech s dodavatelem dohodnuta za podmínky, že žalobce na svoje náklady dopraví pohonné hmoty ze zahraniční rafinérie do místa určení na území České republiky, kde bude zboží následně propuštěno do režimu volného oběhu. Takový postup dle názoru žalobce odpovídal obvyklým modelům obchodů s pohonnými hmotami. Z těchto skutkových okolností žalovaný dovodil, že původ předmětných pohonných hmot byl v jiném členském státě (dále také „JČS“) – v Německu nebo v Rakousku, kde byly pohonné hmoty stáčeny do automobilových cisteren žalobce přímo v rafinériích v jiném členském státě a odsud byly vezeny do České republiky. Takto nastolené skutkové okolnosti pak byly z pohledu žalobce a žalovaného hodnoceny zcela odlišně. Žalobce považoval za nepochybné, že za takové situace lze považovat za místo plnění tuzemsko. Žalovaný naopak považoval za prokázané, že k dodání zboží došlo na území jiného členského státu – Německa nebo Rakouska.
36. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že správce daně na základě předložených dokladů žalobcem zjistil, že původ předmětných pohonných hmot byl v JČS - Rakousko Německo - pohonné hmoty byly stáčeny do automobilových cisteren

přímo v rafinériích JČS a byly vezeny do České republiky přímo odběratelům žalobce. Přepřavu zajišťoval žalobce prostřednictvím vlastních autocisteren. Žalobce byl správcem daně znovu vyzván k prokázání, že se v případě jednotlivých přijatých zdanitelných plnění jednalo o tuzemská zdanitelná plnění. Na to žalobce předložil účetní deník za únor až prosinec roku 2012 s tím, že smlouvy s jednotlivými dodavateli pohonných hmot se mu nepodařilo v rozsáhlém archívu dohledat. Uvedl rovněž, že doprava pohonných hmot byla zajištěna jeho dopravními prostředky, a to na základě instrukcí statutárních orgánů dodavatelů. Žalobce tudíž nezpochybňoval, že v předmětných obchodních transakcích vystupoval jako dopravce. Správce daně tak dospěl na základě předložených dokladů v rámci prvostupňového řízení k nepochybnému závěru, že žalobce přebíral pohonné hmoty v JČS. Žalovaný se dále v odvolacím řízení zabýval otázkou, kdo je v daném případě organizátorem přepravy. Toto posouzení považoval v předmětném řízení za zásadní. Posouzením předložených důkazů pak dospěl k závěru, že žalobce nevystupoval při přepravě pohonných hmot v roli dopravce, ale v roli organizátora přepravy. Svůj závěr odůvodnil mimo jiné tím, že dopravu svému dodavateli nefakturoval. Doprava zboží přitom představuje poskytnutí služby dle ust. § 14 zákona o DPH a pokud by tedy žalobce byl pouze najatým dopravcem, který uskutečňoval dopravu pro jinou osobu, jak sám tvrdí, měl by dle ust. § 28 odst. 1 písm. a) zákona o DPH povinnost vystavit daňový doklad včetně plnění přiznat a zaplatit DPH. Žalovaný tak vyslovil přesvědčení, že žalobce se nechoval jako plátce DPH poskytující službu dalšímu subjektu a jeho jednání v předmětné době nic takového ani nenaznačovalo. Žalovaný považoval rovněž za zcela nepochybné, že natankováním pohonných hmot do cisteren se má za to, že provozovatel této cisterny je oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem. Dále vyslovil přesvědčení, že pokud tomu tak nebylo, měl žalobce dostatečný prostor pro prokázání svého tvrzení, neboť jej tížilo důkazní břemeno. Žalobce pohonné hmoty nakupoval pro svou vlastní ekonomickou činnost a od začátku obchodu je měl v úmyslu pořídit a připravit pro sebe a nikoliv pro jiný subjekt.

37. S takto vyslovenými názory se krajský soud nemohl ztotožnit, a proto podanou žalobu označil za důvodnou.
38. Při posouzení sporných otázek vycházel krajský soud z následujících ustanovení zákona o DPH.
39. Nárok na odpočet DPH může daňový subjekt uplatnit pouze za předpokladu, že naplnil požadavky ustanovení § 72 zákona o DPH. Z něho lze dovodit, že nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti pro účely uvedené v tomto ustanovení. Podle ust. § 73 odst. 1 uvedené právní úpravy tak plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Zdanitelným plněním se přitom podle ust. § 2 odst. 3 zmiňované právní úpravy rozumí plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně. Předmět DPH je pak vymezen v ust. § 2 odst. 1 písm. a), které stanoví, že předmětem daně je *„dodání zboží nebo převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.“* Zákon o DPH pak v následujícím ust. § 13 odst. 1 definuje pojem dodání zboží, když jím rozumí *„převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“*.
40. Pro posouzení případu je rovněž potřebné sdělit názor SDEU vyslovený v jeho rozsudku ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04 EMAG. Z dané judikatury vyplývá, že v

případě, že při dvou po sobě následujících dodání téhož zboží uskutečněných za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně. Lze shrnout, že uskutečněnou přepravu zboží je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci řádně. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následuje po obchodní transakci spojené s přepravou.

41. Otázkou výkladu institutu „dodání zboží“ upraveného v ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH se ve své judikatuře zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak i SDEU, přičemž i v této judikatuře lze zaznamenat určitý vývoj. Krajský soud vychází při svém rozhodování z názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v návaznosti na odpověď SDEU na položené předběžné otázky. SDEU vyslovil v skutkově obdobném případě vedeném ve věci C-414/17 AREX CZ následující:

„1) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na porřízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků, uskutečněná osobou povinnou k dani, jejíž ostatní porřízení nejsou předmětem daně z přidané hodnoty podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.

2) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících plnění, která vedla jen k jedné přepravě výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být porřízení uskutečněné subjektem povinným zaplatit spotřební daň v členském státě určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků kvalifikováno jako porřízení uvnitř Společenství podléhající dani z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení, jestliže tato přeprava nemůže být tomuto porřízení přičtena.

3) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících porřízení, jež se týkala týkaly 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 porřízení musí být přeprava přičtena, aby toto porřízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení.“

42. V bodě 78 tohoto rozsudku bylo dále uvedeno: „V projednávané věci ze skutečností ve spise, jenž má k dispozici Soudní dvůr, vyplývá, že společnost Arex poté, co pořídila pohonné hmoty dotčené ve věci v původním řízení od svých českých smluvních partnerů, získala tyto pohonné hmoty do držení, když je v Rakousku naložila do svých cisteren před tím, než je vlastními dopravními prostředky přepravila z Rakouska do České republiky. Z těchto skutečností mimoto vyplývá, že k převodu vlastnictví k tomuto zboží ve smyslu českého soukromého práva na společnost Arex podle všeho došlo touto nakládkou. S výhradou ověření předkládajícím soudem tedy z těchto skutečností podle všeho vyplývá, že k jediné přepravě uvnitř Společenství došlo po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Arex, takže jako porřízení uvnitř Společenství musí být kvalifikována porřízení posledně uvedenou společností.“

43. V návaznosti na takto vyslovený názor SDEU přistoupil i Nejvyšší správní soud k posouzení kasační stížnosti a to v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, vedeném pod č.j. 9 Afs 137/2016-176.

44. Stejně tak jako ve shora vzpomínaných věcech, tak i v projednávané věci považuje krajský soud za stěžejní odpověď na otázku, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník. Posouzení této otázky je přitom nutné provést v intencích dalších názorů vyslovených Nejvyšším správním soudem a to konkrétně v rozsudku ze dne 22. 12. 2016, č.j. 2 Afs 155/2016-70, v němž tento soud uvedl, že:

a) „Nejvyšší správní soud upozorňuje, že jak plyne ze shora uvedeného, v mezidobí již v obdobných případech rozhodoval (ať již jde o rozsudek ve věci zajišťovacího příkazu stěžovatelky ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, nebo rozsudek ve věci JASA ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43), přičemž popřel daňovými orgány naznačenou konstrukci, že již pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, tedy ke skutečnosti relevantní pro posouzení místa dodání dle zákona o DPH, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník PHM. Již na tomto místě Nejvyšší správní soud uvádí, že ani v nyní projednávané věci se nejedná o situaci natolik odlišnou, aby bylo potřebné vyslovit jiný závěr, i když kupující přepravu zajišťoval (realizoval) fakticky sám svými dopravními prostředky, a nikoliv prostřednictvím prostředníka (speditérské společnosti, smluvního dopravce). Nejvyšší správní soud tak nesdílí názor žalovaného a krajského soudu, že závěry vyslovené v těchto rozhodnutích nelze na nyní projednávanou věc vztáhnout.“

b) „Jak již bylo uvedeno, podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Daňové orgány sice správně vyšly z toho, že pokud jde o nakládání se zbožím jako vlastník, nejedná se o ekvivalent vlastnického práva a že tedy skutečně lze za určitých okolností i faktické nakládání se zbožím, bez toho, aby bylo převedeno vlastnické právo, považovat za dodání ve smyslu zákona o DPH, pominuly však tu skutečnost, že nebylo prokázáno, že na stěžovatelku právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník někdy někdo převedl. Ze spisu plyne, že ačkoli stěžovatelka měla fakticky v průběhu přepravy tyto pohonné hmoty ve své detenci a následně je plánovala nabýt do svého vlastnictví, v době od naložení PHM do cisteren až do jejich propuštění do režimu volného obchodu nemohla s nimi disponovat jinak než jako dopravce, neboť pouze k takovému jednání byla smluvně oprávněna. Správce daně ostatně nikdy ani netvrdil, že by stěžovatelce od některého z předchozích vlastníků PHM (ať již jde o původního vlastníka nebo o další subjekty v řetězci) oprávněně svědčilo také právo disponovat s PHM jako vlastník, tedy možnost tyto pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. Správce daně tuto skutečnost dovodil pouze z faktického naložení PHM na vozidla stěžovatelky. Taková konstrukce však odporuje smyslu uvedeného ustanovení. Soudní dvůr již v minulosti dovodil ve věci C-435/03 *British American Tobacco International, Newman Shipping & Agency Company*, že krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží. Nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník..... Ani pouhé faktické stočení PHM do cisteren dopravce nemůže z dopravce učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem PHM. Detentor má sice věc ve své moci a fakticky ji ovládá, jako v nyní projednávané věci stěžovatelka, avšak nakládá s věcí jako s cizí, absentuje zde *animus possidendi* (k tomu viz V. Knapp a kol., *Občanské právo hmotné*, svazek I.,

Codex, Praha 1997, str. 220 an., též J. Fiala, M. Kindl a kol., Občanské právo hmotné, Aleš Čeněk, Plzeň 2007, str. 244).“

- c). „Správce daně navíc vycházel z toho, že místem dodání, které je spojeno s přepravou, musí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy. Správce daně vůbec nehodnotil, jestli nebyla spojena s přepravou předchozí dodání uskutečněná před touto transakcí, vůbec nezjišťoval celý řetězec subjektů zapojených do jednotlivých transakcí, nezjišťoval prvního pořizovatele, který předložil své identifikační číslo k DPH a který projevil záměr přepravit zboží na území jiného členského státu apod. V případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu (nikoli v podstatě jen s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, na kterého bylo převedeno na území jiného členského státu (Rakousko, Německo) právo nakládat se zbožím jako vlastník (zde je vhodné poznamenat, že tato skutečnost nebyla zjišťována, neboť s ohledem na nesprávné posouzení převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník správcem daně považoval ji tento za irrelevantní)..... Správce daně vytvořením předem předem předem předem předem konstrukce však na zjišťování všech okolností případu rezignoval. Je sice pravdou, že stěžovatelku vyzval k prokázání skutečnosti, že zboží pořídila v tuzemsku, nicméně odmítl veškeré jí navrhované důkazy jako irrelevantní provést.“
45. Z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne ze dne 30. 5. 2019, č.j. 9 Afs 137/2016-176 pak rovněž vyplývá, že není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Dle názoru Nejvyššího správního soudu se nelze ztotožnit s námitkou, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, by nemohlo dojít k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník.
46. Ve světle shora vzpomínaných závazných názorů Nejvyššího správního soudu i SDEU dospěl zdejší soud k závěru, že žaloba je důvodná, neboť žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečně zabýval otázkou přechodu práva nakládat s věcí jaké vlastník. Zodpovězení této otázky nepřísluší krajskému soudu, takové posouzení musí provést žalovaný. Ten dospěl k závěru, že původ předmětných pohonných hmot byl v JČS - Rakousko, Německo - přepravu zajišťoval žalobce prostřednictvím vlastních autocisteren. Žalobce přitom nepochyboval, že v předmětných obchodních transakcích vystupoval jako dopravce. Správce daně posouzením předložených důkazů dospěl k závěru, že žalobce nevystupoval při přepravě pohonných hmot v roli dopravce, ale v roli organizátora přepravy. Žalovaný považoval rovněž za zcela nepochybné, že natankováním pohonných hmot do cisteren se má za to, že provozovatel této cisterny je oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem.
47. Takto vyslovené názory žalovaného jsou v rozporu se shora vzpomínanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, z níž nepochybně vyplývá, že pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce (a je přitom lhostejné, zda se jedná o dopravní

prostředky ve vlastnictví žalobce či nikoliv) nedochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem těchto pohonných hmot.

48. Pro vyřešení sporné otázky je však nezbytné posouzení převodu vlastnictví k předmětnému zboží jakožto podkladu pro zodpovězení zásadní otázky týkající se okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Na základě shora uvedených závěrů je přitom nepochybné, že tento institut nevyžaduje, aby strana, na níž je toto zboží převáděno, takový majetek fyzicky držela anebo aby k ní byl fyzicky přepraven. Je nezbytné zkoumat, kdy na žalobce bylo převedeno od vlastníka buď vlastnické právo nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Tuto otázku je dle Nejvyššího správního soudu nutno posoudit dle příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů a to dle tehdy platného zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním. Dle závazné judikatury by se totiž otázka převodu vlastnického práva v případě, že by se zboží nacházelo buď v Rakousku nebo Německu, měla řídit rakouským nebo německým právem dle zásady místa, kde se věc v rozhodné době nacházela. Nejvyšší správní soud přitom ani nevylučuje, že otázka převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník by mohla být řešena i právem českým, neboť převod práva nakládat s věcí se naopak řídí právním řádem smlouvy (viz § 5, § 6 a § 12 uvedeného zákona). Žalovaný se však v projednávané věci nezabýval ustanoveními soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva.
49. Lze uzavřít, že se žalovaný otázkou přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník zabýval nedostatečně. Krajský soud proto z důvodů shora uvedených napadené rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Vysloveným právním názorem soudu bude žalovaný v dalším řízení ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán.
50. Krajský soud ve vazbě na shora uvedené uvádí, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky a výslovně reagovat na každý dílčí argument žalobce. Proti jednotlivým žalobním bodům postavil vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
51. Nad rámec uvedeného krajský soud považuje za důvodné vypořádat se dále s námitkou žalobce ohledně neprojednání zprávy o daňové kontrole. K tomu krajský soud uvádí, že průběh jednání vedeného za účelem projednání zprávy o daňové kontrole byl zachycen v protokolu ze dne 15. 3. 2016 a proti jeho obsahu žalobce nevzneshl žádné námitky. Žalobce přitom odkazoval na judikáty Nejvyššího správního soudu a vyžadoval, aby se správce daně vypořádal s otázkou, zda zboží bylo nakonec dopraveno do tuzemska v režimu podmíněného osvobození od spotřební z daně a zda zboží bylo či nebylo ve

vlastnictví žalobce ještě před vstupem do zahraničního daňového skladu. Správce daně odkázal na své předchozí vyjádření a uzavřel, že předmětnou zprávu považuje za projednanou. Žalobci bylo dne 2. 4. 2016 doručeno sdělení, jehož přílohou byla zpráva o daňové kontrole. V něm správce daně uvedl, že žalobce odmítl podepsat předmětnou zprávu o daňové kontrole bez dostatečného důvodu s tím, že mezi oběma účastníky pouze existoval odlišný názor na aplikovatelnost závěrů správních soudů. Žalovaný v odvolacím řízení dospěl k závěru, že je právem žalobce zprávu o daňové kontrole nepodepsat, ale takové odepření podpisu je v projednávané věci ve smyslu ust. § 88 odst. 6 daňového řádu bezdůvodné a nebrání proto ukončení daňové kontroly. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje a plně odkazuje na závěry žalovaného obsažené v bodě 56 a 57 napadeného rozhodnutí. Námitku ohledně neprojednání zprávy o daňové kontrole proto nepovažuje za důvodnou.

52. 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. Nicméně pouze na okraj odkazuje na názor Nejvyššího správního soudu obsažený v jeho shora vzpomínaném rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 – 176, dle něhož *„správné právní vyhodnocení věci je samozřejmě vždy odpovědností žalovaného, i pokud ho netíží důkazní břemeno“*.
53. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 3 úkonů právní služby po 3.100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a účast při jednání. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 3 režijních paušálů po 300 Kč, dále 600 Kč za ztrátu času a jízdné z Prahy do Hradce Králové a zpět ve výši 1 740 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a g), § 11 odst. 2 písm. f), § 13 odst. 3 advokátního tarifu). To vše včetně DPH. Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou žalobce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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, 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 31. ledna 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu