



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D., ve věci

žalobce: **TM-TRUCK, s. r. o.**, IČO: 27315797,
sídlem Julia Fučíka 53, 431 59 Vysoká Pec,

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2013, č. j. 31166/13/5000-14303-702642, č. j. 31165/13/5000-14303-702642, č. j. 31155/13/5000-14303-702642,

takto:

I. Žaloby se zamítají.

II. Žádný z účastníků **nemá** v řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 15 Af 13/2014-73, právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě a vedenou pod sp. zn. 15 Af 13/2014 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2013, č.j. 31166/13/5000-14303-702642, jímž byl k jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

úřadu v Chomutově (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 10. 2012, č.j. 200079/12/182931506713, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2010 ve výši 42 781 767 Kč a sděleno penále ve výši 8 556 353 Kč, tento dodatečný platební výměr byl změněn tak, že byla nově doměřena DPH za leden 2010 ve výši 40 885 903 Kč a sděleno penále ve výši 8 177 181 Kč.

2. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě a vedenou pod sp. zn. 15 Af 14/2014 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2013, č. j. 31165/13/5000-14303-702642, jímž byl k jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Chomutově (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 10. 2012, č. j. 200070/12/182931506713, kterým byla žalobci DPH za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 36 770 438 Kč a sděleno penále ve výši 7 354 087 Kč, tento dodatečný platební výměr změněn tak, že byla nově doměřena DPH za prosinec 2009 ve výši 36 235 744 Kč a sděleno penále ve výši 7 247 149 Kč.
3. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě a vedenou pod sp. zn. 15 Af 15/2014 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2013, č. j. 31155/13/5000-14303-702642, jímž byl k jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Chomutově (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 10. 2012, č. j. 200065/12/182931506713, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 6 092 241 Kč a sděleno penále ve výši 1 218 448 Kč, tento dodatečný platební výměr změněn tak, že byla nově doměřena DPH za listopad 2009 ve výši 5 530 812 Kč a sděleno penále ve výši 1 106 162 Kč.
4. Vzhledem k tomu, že ve všech třech případech se jednalo o doměření DPH za po sobě jdoucí zdaňovací období, která byla kontrolována jednou daňovou kontrolou a žalobní námítky vůči postupu správce daně a žalovaného jsou identické ve všech třech žalobách, rozhodl soud o spojení těchto řízení podle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), pod společnou sp. zn. 15 Af 13/2014, neboť věci spolu skutkově souvisely.
5. Soud řízení usnesením ze dne 27. 9. 2017, č. j. 15 Af 13/2014-96, přerušil do pravomocného skončení řízení vedeného Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 137/2016, ve kterém byla předložena předběžná otázka Soudnímu dvoru Evropské unie. Ve věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 137/2016 byl dne 30. 5. 2019 Nejvyšším správním soudem vydán rozsudek a zdejšímu soudu nic nebránilo pokračovat v řízení.

Žaloby

6. V žalobách žalobce konstatoval, že předmětem sporu je, zda žalobce v období od listopadu 2009 do konce ledna 2010 nakoupil pohonné hmoty od svých dodavatelů, a to EGERIA s. r. o., MELGROUP s. r. o., MV PLUS s. r. o., NABROŠ s. r. o. a BURLEY s. r. o. Co se týká společností EGERIA s. r. o., MELGROUP s. r. o. a NABROŠ s. r. o. správce daně a žalovaný zpochybňují, že žalobce plnění od uvedených společností za kontrolované období přijal, tedy, že toto zboží bylo žalobci skutečně dodáno v rozsahu uvedeném v dokladech. Žalobce za účelem prokázání svých tvrzení opakovaně navrhoval, aby správce daně provedl místní šetření u těchto dodavatelů, a to za účelem prověření, zda tyto společnosti dodaly žalobci zboží. Správce daně nejenže místní šetření neprovedl, nýbrž se o jeho provedení ani nepokusil s tím, že není na správci daně, aby přebíral za žalobce jeho důkazní povinnost. Správce daně však je na rozdíl od žalobce nadán pravomocemi

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

veřejnoprávního charakteru. Ohledně důkazních prostředků, které nemá žalobce k dispozici, je žalobce odkázán na činnost správce daně. Žalobce tedy neměl, jak si tyto důkazní prostředky opatřit. Co se týká přijatých plnění od společnosti BURLEY s. r. o. správce daně a žalovaný zpochybňují, že žalobci vznikl nárok na odpočet DPH, neboť se nejednalo o pořízení zboží s místem plnění v České republice. Správce daně měl za to, že k dodání zboží mezi společnostmi DOPPLER MINERALOELE GESMBH (dále jen „Doppler“) a společností BURLEY s. r. o. nelze přiřadit přepravu zboží a místo dodání tak bylo v Rakousku a následná dodávka tohoto zboží žalobci byla s místem plnění rovněž v Rakousku, což správce daně opírá o rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-245/04 EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten (dále jen „EMAG“). S těmito závěry žalobce nesouhlasil a uvedl, že se účastnil takového způsobu obchodování s pohonnými hmotami, který je nazýván „řetězovým obchodem“ nebo také „obchodem v řadě“. Klíčovým znakem takového obchodu je to, že existuje několik po sobě jdoucích prodejů/dodání téhož zboží mezi různými prodávajícími a kupujícími. Tedy zboží je vzápětí prodáno, a kupující tak vystupuje následně v roli prodávajícího. Právě pro pohonné hmoty je tento způsob obchodování typickým. Dalším typickým znakem však je to, že k této sérii převodů vlastnického práva se váže pouze jedno odeslání zboží nebo jedna přeprava zboží v rámci EU. Z rozsudků Soudního dvora Evropské unie C-245/04 EMAG a C-430/09 Euro Tyre Holding BV žalobce dovodil, že v případě, kdy v rámci řetězových obchodů dochází k jednomu pohybu zboží mezi členskými státy, může být pouze jedna transakce ze všech obchodů v řadě osvobozena od DPH jako intrakomunitární plnění.

7. Transakce, která je osvobozena od DPH jako intrakomunitární plnění, je právě ta transakce, která je spojena s přepravou nebo odesláním zboží uvnitř EU. Při určení, která transakce je transakcí spojenou s přepravou zboží uvnitř EU, by v co možná největší míře měly být zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořizování zboží, které kupující vyjadřuje i volbou DIČ, jež sdělí svému prodávajícímu. Tyto závěry ostatně žalovaný nerozpouje. Avšak závěry, ke kterým dospěl na straně 18 napadených rozhodnutí, naznačují, že přesně neví, jak v praxi skutečně řetězový obchod probíhá a jaký je tento průběh a jaké jsou podmínky tohoto obchodování. Pokud by plnění mělo probíhat způsobem popsáním žalovaným, nikdy by v areálu takový obchod nemohl být realizován. Správce daně nečiní rozdíly mezi pojmy „plnění, kterému lze přiřadit přepravu zboží“ a „plnění, kdy dodavatel či odběratel přepravu zboží organizují nebo je prováděna na jejich účet“. Je přitom krajně nepravděpodobné, že kdyby pojmy „plnění, kterému lze přiřadit přepravu zboží“ a „plnění, kdy dodavatel či odběratel přepravu zboží organizují nebo je prováděna na jejich účet“ měly být identickými, tak by Soudní dvůr Evropské unie v textu svých rozsudků toto dostatečně srozumitelně a zřetelně nevyjádřil. Správce daně svůj závěr, že dodání zboží mezi Doppler a BURLEY s. r. o. nelze přepravu přiřadit, odůvodňuje právě tím, že by přeprava předmětného zboží z Rakouska na území České republiky musela být uskutečněna na účet prodávajícího či kupujícího.
8. Žalobce dále uvedl, že žádný z uvedených rozsudků Soudního dvora Evropské unie však takovou podmínku neobsahuje. Správce daně dostatečně přezkoumatelným způsobem nevyjádřil svou úvahu, na základě jakých právních předpisů považuje za plnění, kterému lze přiřadit přepravu, pouze takové plnění, kdy dodavatel či odběratel přepravu zboží organizují nebo je prováděna na jejich účet. Žalobce měl za to, že za plnění, kterému lze přiřadit přepravu zboží, mělo být považováno první z dodání zboží, tedy z uskutečněných obchodů v řadě, při kterém kupující v konkrétní transakci vyjádří dostatečně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

transparentně svůj záměr zboží přepravit mezi členskými státy. Je přitom zcela nerozhodné, který ze subjektů zapojených do řetězových obchodů dopravu organizuje či na účet kterého ze subjektů je doprava uskutečněna. Vlastní pojem „na čí účet je přeprava uskutečňována“ je pojmem nejednoznačným a umožňujícím více výkladů obsahu tohoto pojmu. Může být vykládán tak, že přeprava je uskutečněna na účet té osoby, která přepravu sama uskutečňuje nebo je pro ni uskutečňována smluvním přepravcem nebo jsou jí náklady na tuto přepravu přeúčtovány jinou osobou zapojenou do řetězového obchodu, stejně tak ale může být vykládán ve smyslu, že přeprava je uskutečněna na účet té osoby, která ekonomicky nese náklady na tuto přepravu. Dále správce daně i žalovaný v odůvodnění svých závěrů opomíjí fakt, že předmětné zboží je předmětem spotřební daně a v terminologii zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, se jedná o zboží, které je předmětem spotřební daně a je nazýváno „vybrané výrobky“. Přeprava vybraných výrobků pak podléhala některému z přepravních režimů uvedených ve zmíněném zákoně o spotřebních daních a dále též ve směrnici Rady č. 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní (dále jen „směrnice o spotřebních daních“). Dle uvedené směrnice o spotřebních daních lze vybrané výrobky přepravovat buď v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nebo v režimu přepravy vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu. V případě přepravy předmětného zboží mezi územím Rakouska a územím České republiky se pak vždy jednalo o přepravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jelikož žalobce nakupoval předmětné zboží od společnosti BURLEY s. r. o. již v režimu vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, tedy po takzvaném ukončení přepravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, musela to být právě společnost BURLEY s. r. o., jakožto první nabyvatel předmětného zboží ze všech nabyvatelů obchodů v řadě se sídlem na území České republiky a s registrací DPH na území České republiky, která pravděpodobně měla od společnosti GARANTRANS s. r. o. na základě obchodně závazkového vztahu zajišťování službu provádění ukončení přepravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a uvedení těchto vybraných výrobků do volného daňového obchodu.

9. Pokud to byla právě společnost BURLEY s. r. o., která jediná ze všech nabyvatelů pohonných hmot organizačně zajišťovala prostřednictvím společnosti GARANTRANS s. r. o. dodržení příslušných podmínek přepravy tohoto zboží mezi územími Rakouska a České republiky, právě dodání zboží společnosti BURLEY s. r. o. je tím plněním, kterému lze přiřadit přepravu tohoto zboží. Ze zprávy rakouské daňové správy vyplývá, že společnost BURLEY s. r. o. projevila svůj záměr přepravit zboží do jiného členského státu a předložila svému dodavateli IČ a ten toto dodání považuje za intrakomunitární a rakouská daňová správa to akceptovala. V takovém případě pak ale nemůže být následné dodání zboží společností BURLEY s. r. o. pro žalobce považováno za intrakomunitární dodání zboží, ale musí se jednat o zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Závěr správce daně i žalovaného stran plnění přijatých od společnosti BURLEY s. r. o. vychází z nesprávné a nezákonné správní úvahy, a to znamená, že předmětné doměření DPH včetně penále je nezákonné. Co se týká plnění přijatých od společnosti MV PLUS s. r. o. pak ve vztahu k těmto plněním podle žalobce argumentovali správce daně i žalovaný shodně jako v případě plnění přijatých od společnosti BURLEY s. r. o. a žalobce tak odkázal na dosud vznesenou argumentaci.

Vyjádření žalovaného k žalobám

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

10. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobám navrhl jejich zamítnutí a odkázal na odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí. Dále mimo jiné uvedl, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání tvrzených skutečností, spočívá na účastníku řízení. Prokazuje se tedy, že bylo provedeno plnění deklarované daňovým dokladem, v deklarovaném rozsahu, uskutečnilo se nejdříve ve zdaňovacím období, v němž se uplatňoval nárok na odpočet, nebo v němž byla přijata platba daňovým subjektem, poskytovatelem plnění byla osoba, která daňový doklad vystavila, a jeho příjemcem byl daňový subjekt, který nárok na odpočet uplatnil. Pro uznání oprávněnosti nároku na odpočet daně je nutno rovněž prokázat, že deklarované plnění daňový subjekt použil ke své ekonomické činnosti. V nyní posuzovaném případě žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH za plnění poskytnuté společnostmi EGERIA s. r. o., MELGROUP s. r. o., MV PLUS s. r. o., NABROŠ s. r. o. a BURLEY s. r. o. Přes výzvu správce daně v průběhu prvostupňového daňového řízení žalobce, vyjma daňových dokladů, o jejichž souladu se stavem faktickým správcí daně vznikly důvodné pochybnosti, žádné důkazní prostředky nepředložil. Správce daně tak daňovou kontrolu uzavřel s tím, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatňovaného nároku na odpočet daně, dodatečným platebním výměrem daň doměřil a zároveň rozhodl o zákonné povinnosti žalobce uhradit předepsané částky penále. Ohledně plnění od společnosti BURLEY s. r. o. je nutno uvést, že tato plnění byla poskytnuta v rámci tzv. řetězového obchodu, jehož se vždy účastní alespoň 3 subjekty. V daném případě správce daně na základě skutečností zjištěných v daňovém řízení dospěl k závěru, že přepravu zboží nelze přiřadit dodání zboží mezi společnostmi Doppler a společnostmi BURLEY s. r. o., ani následnému dodání zboží žalobci. Pokud se jedná o společnost GARANTRANS s. r. o., o níž se žalobce domnívá, že zajišťovala přepravu zboží pro společnost BURLEY s. r. o., nebylo zjištěno, že by prováděla dopravu nebo byla osobou zmocněnou k přepravě společnosti Doppler či BURLEY s. r. o. ve smyslu § 16 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně dospěl k závěru, že nedošlo k pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH ani k dodání zboží s místem plnění v tuzemsku ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, takže zde není předmět daně, od něž by se odvíjela daňová povinnost, z níž by bylo možno uplatňovat nárok na odpočet. DPH byla žalobci doměřena v souladu s ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, dle něž je bez dalšího povinna přiznat a zaplatit daň osoba, která daň uvede na dokladu. Z povahy věci, aby bylo možno plnění považovat za intrakomunitární a bylo možno mu přiřadit přepravu, musí být zjištěno, že přepravu prováděl nebo zajistil prodejce nebo pořizovatel coby jedna ze smluvních stran závazkového právního vztahu, v němž dochází k převodu vlastnického práva k předmětnému zboží. Žalobce se dále v řízení opakovaně domáhal provedení místního šetření. V daném případě však žalobce neoznačil, jaký konkrétní důkazní prostředek by měl být v rámci místního šetření zjištěn, proto považuje žalovaný takto vznesený návrh za zcela nedostatečný.
11. V doplnění vyjádření ze dne 29. 7. 2019 žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobce vznesl námitku týkající se režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a DPH při pořízení zboží podléhajícího zároveň spotřební dani, je nutno odkázat na odpovědi na položené předběžné otázky, k nimž dospěl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, sp. zn. C-414/17, věc AREX CZ (dále jen „AREX“). Soudní dvůr Evropské unie zcela jednoznačně uvedl, že podmíněnost osvobození od DPH režimem podmíněného osvobození od spotřební daně dané dodávky není a ani nemůže být rozhodujícím prvkem Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pro určení, kterému z řetězových pořízení zboží musí být přičtena přeprava, a to právě i s ohledem na to, že se požadavky vyplývající z předpisů o spotřebních daních nedotýkají v žádném případě podmínek upravujících převod vlastnického práva ke zboží nebo převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Žalovaný setrval na svých dosavadních závěrech ohledně místního šetření a dále k přijatým plněním od společnosti BURLEY s. r. o. uvedl, že spor je založen na posouzení správnosti právních základů, z nichž žalovaný vyšel při výkladu pojmu „zmocněná třetí osoba“ ve vztahu ke kritériu organizace přepravy a s tím souvisejících skutečností. Co se týká žalobní námitky stran „přechodu vlastnického práva“, tato byla vznesena pouze ve vztahu k neprovedenému místnímu šetření, nicméně žalobce nerozporoval, že by toto kritérium bylo posouzeno nesprávně. Za stěžejní mimo jiné považoval to, že přepravu zajišťovali účastníci řetězového obchodu v řadě následující až po žalobci, eventuálně po jeho dalších odběratelích. Žalovaný odmítl, že by v případě plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. argumentoval shodně jako v případě plnění od společnosti BURLEY s. r. o. a tuto žalobní námitku tak shledal zcela obecnou.

Posouzení věci soudem

12. Napadená rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
13. O žalobách soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.
14. Na tomto místě soud připomíná, že ve věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 15 Af 13/2014-73, kterým žalobou napadená rozhodnutí zrušil pro nezákonnost, neboť dospěl mimo jiné k závěru, že žalovaný a správce daně nesprávně vyložili pojem „zmocněná třetí osoba“. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 221/2016-25, uvedený rozsudek ze dne 31. 8. 2016 zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení s tím, že zdejší soud vymezil pojem „zmocněné třetí osoby“ příliš široce. Dále mimo jiné uvedl, že žalovaný detailně a přehledně popsal průběh řetězce obchodních společností vztahující se k daným obchodním případům, a to včetně specifikace jejich postavení v řetězci; popsal, na základě čeho s určitostí zjistil, jakým způsobem byla přeprava organizována, uvedl, proč nelze přepravu mezi jednotlivými společnostmi přiřadit dodání zboží, za podstatnou rovněž označil skutečnost, že pohonné hmoty byly přepravovány z terminálu obchodní společnosti Shell Austria GmbH v Rakousku až do čerpací stanice konečného odběratele v tuzemsku bez jakékoli překládky. S uvedenými skutečnostmi ani s čtenými odkazy žalovaného na

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

judikaturu se zdejší soud nijak nevypořádal, a proto jeho odůvodnění Nejvyšší správní soud shledal nepřezkoumatelným.

15. Na tomto místě soud podotýká, že v novém soudním řízení správním je soud podle ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v jeho zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 221/2016-25.
16. Vzhledem k tomu, že se Nejvyšší správní soud nevyjádřil ani k části odůvodnění vztahující se k místnímu šetření, přistoupil soud k celkovému novému posouzení věci ve světle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie.
17. Soud se nejprve zabýval procesní námitkou žalobce spočívající v tom, že správce daně k jeho návrhu neprovedl u dodavatelů žalobce místní šetření. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 14. 12. 2010 navrhl jako důkazní prostředek, aby správce daně prostřednictvím dožádaných místně příslušných správců daně provedl místní šetření u dodavatelů žalobce za účelem prověření, zda dodali žalobci zboží, na jehož prodej vystavili doklady.
18. Soud konstatuje, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem, tj. žalobcem, a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného ustanovení má tedy mj. povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení.
19. Podle § 80 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.
20. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
21. Ze shora uvedeného vyplývá, že žalobce může navrhnout provedení konkrétních důkazních prostředků, které nemá k dispozici, aby prokázal svá tvrzení. Místní šetření není však důkazním prostředkem, ale je to postup, kterým se důkazní prostředky získávají. Pokud žalobce chtěl opatřit důkazní prostředky od svých dodavatelů, aniž by tak učinil sám, o což se ostatně v rámci obchodního styku mohl jistě pokusit, měl navrhnout konkrétní listiny či výslech konkrétních osob, které mají být u dodavatelských společností dožádáním opatřeny. Pokud by správce daně provedl místní šetření, jak navrhoval žalobce, musel by cíleně za žalobce prověřovat, zda jednotlivé podklady potvrzují daňová tvrzení žalobce, a tím by nahrazoval důkazní povinnost žalobce. Žalobce by měl vědět, jaké

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

doklady při obchodních transakcích vznikaly a jaké osoby se jich účastnily, a mohl tak navrhnout jejich opatření prostřednictvím správce daně. Jestliže žalobce setrval na zcela nekonkrétním požadavku provedení místního šetření, musí soud konstatovat, že jeho důkazní návrh byl zcela nekonkrétní a správce daně i žalovaný postupovali správně, když jeho návrhu nevyhověli.

22. Dalším sporným bodem je charakter přijatých plnění od společnosti BURLEY s. r. o. Žalovaný nezpochybňuje přijetí těchto plnění, avšak sporným se ukázalo jejich právní posouzení ve vztahu k DPH upravenému zákonem o DPH a směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).
23. Pro rozhodnutí věci je podstatné, kdy, kde a kým došlo k dodání zboží žalobci (v jiném členském státě či v tuzemsku), od čehož se odvíjí povinnost uplatnit DPH a případně následně odpočet DPH. Pokud by k dodání zboží došlo od tuzemského dodavatele (BURLEY s. r. o.) žalobci s místem plnění v tuzemsku, což tvrdí žalobce, podléhalo by plnění DPH. Jestliže by k dodání zboží žalobci došlo v Rakousku, což tvrdí správce daně a žalovaný, plnění by českému DPH nepodléhalo a nebylo by možno uplatnit na něj ani odpočet, jak učinil žalobce ve svých daňových přiznáních za období listopad a prosinec roku 2009 a leden roku 2010.
24. Podle § 2 odst. 1 písm. a) a c) bod 1. zákona o DPH předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, [...] pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.
25. Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH 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. Podle odst. 2 citovaného ustanovení místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.
26. Podle § 16 odst. 1 věta první zákona o DPH pořízením zboží z jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.
27. V rozsudku AREX Soudní dvůr Evropské unie (odst. 73) uvedl, že „...okolnost, že se přeprava pohonných hmot, o něž jde ve věci v původním řízení, uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení dotčených ve věci v původním řízení musí být uvedena přeprava přičtena.“
28. V rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016–176, Nejvyšší správní soud (odst. 99, 104, 105, 130) mimo jiné uvedl: „Závěry SDEU lze shrnout tak, že stěžovatele nepřisvědčil v 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 a jemu odpovídajícího § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH.... Z rozsudku 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. Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Další podmínkou, aby se na straně kupujícího jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, je, že kupující nabude právo nakládat se zbožím jako vlastník. Z rozsudku Euro Tyre Holding vyplývá, že k tomu, aby bylo určeno, která transakce má být považována za intrakomunitární plnění, je třeba zabývat se jak dodáním zboží, tedy převodem práva nakládat s věcí jako vlastník, tak otázkou přepravy nebo odeslání do jiného členského státu (bod 30). Prvořadá je však otázka dodání zboží. V případě, že se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskuteční před tím, než došlo k přepravě uvnitř EU, není již možné tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (viz bod 33 rozsudku Euro Tyre Holding a bod 32 rozsudku SDEU ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, VSTR)...K rozložení důkazního břemene lze uvést, že důkazní břemeno ohledně uplatnění nároku na odpočet tíží primárně stěžovatelku. Závěr ohledně místa zdanitelného plnění je však otázkou právní. Tuto otázku je vždy nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen také primárně objasnit daňový subjekt. Bylo by absurdní, aby za dané situace skutkový stav primárně zjišťoval správce daně. Na druhé straně, dospěje-li správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Jinými slovy, neunesla-li by stěžovatelka v projednávané věci důkazní břemeno o tom, že místo plnění je v tuzemsku, tak jak deklarovala, ale správce daně by na tomto neustal a navíc výslovně uvede, že bylo v Rakousku, musí pro takový závěr existovat racionální důvody.“

29. Na základě shora uvedeného soud konstatuje, že se žalobce mýlil, pokud zastával právní názor, že přeprava pohonných hmot z Rakouska do České republiky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně by měla mít vliv na posuzování toho, která přeprava má být posuzována jako intrakomunitární plnění a kterému z řetězových pořízení zboží má být přičtena doprava. V daném případě se tak uplatní obecná pravidla pro přičitatelnost dopravy ke konkrétní obchodní transakci spojené s převodem vlastnického práva.
30. Těžiště žalob spočívá v tom, že přepravu je třeba přičíst obchodní transakci mezi společnostmi Doppler (dodavatel z jiného členského státu, Rakouska) a BURLEY s. r. o. (odběratel z České republiky) a ve smyslu ustanovení § 16 zákona o DPH se jedná o intrakomunitární plnění. Jak vyplývá z citované právní úpravy, z judikatury Nejvyššího

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, aby bylo pořízení zboží kvalifikováno jako intrakomunitární (z jiného členského státu), musí být splněno více podmínek, mezi které patří i doprava z jiného členského státu do tuzemska, přičemž tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Vedle organizace dopravy, které by musela být transakce mezi společnostmi Doppler a BURLEY s. r. o. přičitatelná, je rozhodný i okamžik nabytí vlastnického práva.

31. Soud na tomto místě připomíná, že podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumává napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54; ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42, www.nssoud.cz).
32. V otázce nabytí vlastnického práva kupujícími shledal soud v projednávané věci zásadní odlišnost od případu řešeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 137/2016-176, ve kterém došlo ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro absenci zjištění k okolnostem nabytí vlastnického práva kupujícími v řetězovém obchodu. Žalobce totiž nesprávně určení okamžiku převodu vlastnického práva ke zboží nenamítal, a soud se tedy tímto aspektem nezabýval.
33. Soud koncentroval svoji pozornost na to, zda byla doprava organizována prodávajícím společností Doppler či kupujícím BURLEY s. r. o., jak uvádí žalobce, či nikoliv. Předně soud upozorňuje, že nelze za dodání z jiného členského státu považovat každé dodání zboží mezi subjektem z tuzemska a z jiného členského státu. Zcela zřejmě neplatí názor žalobce, že za plnění, kterému lze přiřadit přepravu zboží, by mělo být považováno první z dodání zboží z uskutečněných dodání v řadě, při kterém kupující v konkrétní transakci vyjádří svůj záměr zboží přepravit. Jak plyne z právní úpravy i z již citované judikatury, přeprava musí být skutečně provedena (zorganizována) prodávajícím, kupujícím nebo jimi zmocněnou osobu v rámci uskutečňovaného obchodu. Nepostačuje tak pouze vyjádřený záměr přepravy, ale musí dojít ke skutečné realizaci tohoto záměru.
34. Na tomto místě soud považuje za nutné konstatovat obchodní řetězec zjištěný v daňovém řízení, ve kterém docházelo k pohybu pohonných hmot: rakouský dodavatel Doppler (zboží bylo fyzicky odebráno na terminálu firmy Shell Austria GmbH v Rakouské republice v Linci nebo Vídni) → BURLEY s. r. o. (první odběratel v tuzemsku) → žalobce → žalobcovi odběratelé (event. jejich další odběratelé) → čerpací stanice. Dále bylo zjištěno a žalobcem nerozporováno, že odběratelé žalobce objednávali u žalobce pohonné hmoty ještě v době, kdy byly na terminálu v Rakousku a odtud byly dodávány bez přerušení jednou dopravou přímo do čerpací stanice. Zboží bylo naloženo buď přepravcem, kterého zákazník následující v řetězci po žalobci zmocnil, nebo přímo zákazníkem a složeno vždy na čerpacích stanicích. Ze žádného dokladu ani jiného důkazního prostředku nevyplývá, že by dopravu organizovala společnost BURLEY s. r. o., ostatně žalobce sám pouze odkazuje na deklarovaný záměr společnosti BURLEY s. r. o., což je však v daném případě nedostatečné pro přičtení dopravy společnosti BURLEY s. r. o. Soud tedy uzavírá, že dodání zboží z jiného členského státu společnosti BURLEY s. r. o. do České republiky nebylo prokázáno a této transakci nelze přičíst dopravu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

35. K žalobnímu bodu týkajícímu se přijatých plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. soud znovu poukazuje na to, že se zabývá žalobou jen v rozsahu žalobních bodů. Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Soud není povinen ani oprávněn za žalobce domýšlet, jakými konkrétními kroky mělo dojít k porušení žalobcem namítaných právních ustanovení, z jakých konkrétních důvodů pokládá žalobce žalovaná rozhodnutí za nesrozumitelné a neřádně odůvodněné. V tomto ohledu soud poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, www.nssoud.cz.
36. Pokud žalobce stran přijatých plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. pouze obecně odkazuje na argumenty ve věci plnění ze strany společnosti BURLEY s. r. o., nezbyvá krajskému soudu než učinit totéž a odkázat na svoji již shora uvedenou argumentaci. Soud však neztrácí ze zřetele, že případy plnění jsou odlišné, a to už jenom proto, že zatímco v případě společnosti BURLEY s. r. o. bylo předmětem sporu dodání v řadě před žalobce, v případě plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. měl dopravu zajišťovat sám žalobce a navíc se jednalo o plnění z Německa nikoliv Rakouska. Soud tak konstatuje, že argumenty žalobce ve vztahu k případu plnění společnosti BURLEY s. r. o. nejsou bez dalšího přenositelné na případ plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. Nicméně soud se s ohledem na absenci žalobních bodů těmito případy blíže nezabýval.
37. Soud uzavírá, že žalobcem uváděné námitky neshledal důvodnými a napadená rozhodnutí žalovaného či rozhodnutí předcházející nezákonnými. Vzhledem k tomu žaloby výrokem I. rozsudku podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. Současně soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení před soudem i v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem, neboť ten ve věci neměl konečný úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech podstatný. Žalovanému náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto je soud úspěšnému žalovanému nepřiznal.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 18. září 2019

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)