



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **LEDOPA GROUP, s.r.o.**, se sídlem Žďár nad Sázavou, Jihlavská 1007/2, zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem, Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o., se sídlem Praha 8, Sokolovská 49/5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30.11.2015, č.j. 41435/15/5300-22441-711309,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30.11.2015, č.j. 41435/15/5300-22441-711309, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 19 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Milana Jelínka, advokáta, Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o., se sídlem Praha 8, Sokolovská 49/5.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30.11.2015, č.j. 41435/15/5300-22441-711309.

I. Podstata věci

Žalovaný rozhodnutím ze dne 30.11.2015, č.j. 41435/15/5300-22441-711309, zamítl žalobcovu odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Kraj Vysočina, územní pracoviště Žďár nad Sázavou (dále jen „správce daně“), dne 9.12.2013, č.j. 1533535/13/2914-24802-706194 a č.j. 1533614/13/2914-24802-706194, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 98 odst. 1, § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací červenec 2012 (47 004 447 Kč) a listopad 2012 (73 869 272 Kč) a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu.

Správce daně dospěl k závěru, že žalobce nakoupil pohonné hmoty (dále též „PHM“) od dodavatelů (českých společností) s místem nakládky v zahraničí (Slovensko, Spolková republika Německo a Slovinsko). PHM byly stáčeny do automobilových cisteren v zahraničí (v jiných členských státech) a byly dopravovány na účet žalobce přímo konečnému odběrateli. Byly dodány mezi několika subjekty (které si je mezi sebou „přefakturovávaly“), avšak s jedinou přepravou – z rafinerie v jiném členském státě přímo do čerpacích stanic v tuzemsku. Správce daně na základě aplikace rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6.4.2006 ve věci *EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C 245/04 (dále jen „rozsudek EMAG“), dospěl k závěru, že místem plnění při dodání zboží bylo místo, kde se zboží nacházelo v době, kdy přeprava zboží začala, tj. území jiných členských států, neboť to byl žalobce, kdo organizoval a hradil dopravu (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Žalobce tedy nepostupoval podle § 2 a § 72 zákona o DPH, pokud si z těchto nákupů uplatnil nárok na odpočet daně z tuzemského plnění.

Žalovaný tyto závěry správce daně potvrdil.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce nesouhlasí s tím, jak žalovaný určil místo plnění, a dovolává se rozsudku EMAG a rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 16.12.2010 ve věci *Euro Tyre Holding BV*, C-430/09 (dále jen „rozsudek Euro Tyre“), podle něhož je při určení místa dodání třeba přihlídnout ke všem okolnostem případu. Žalovaný v daném případě tento rozsudek v napadeném rozhodnutí nezohlednil. Žalobce rovněž poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.11.2015, č.j. 5 Afs

77/2015-43 (dále též „rozsudek JASA trans“), a ze dne 7.1.2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104.

Dále žalobce namítá nedostatečně zjištěný skutkový stav v souvislosti s určením místa plnění a organizací přepravy, neboť žalovaný neumožnil žalobci unést důkazní břemeno (neprovedl žalobcem navržené důkazy). Namítá vnitřní rozpory v právních názorech žalovaného a porušení § 16 zákona o DPH. Podle žalobce byla též porušena zásada neutrality DPH, neboť daň na výstupu byla vybrána a žalobci bylo upřeno právo na odpočet daně.

Žalobce rovněž namítá procesní pochybení žalovaného, kterých se měl dopustit během odvolacího řízení (výzva k prokázání skutečností byla nezákonná, lhůty, v nichž měl žalobce unést důkazní břemeno, byly příliš krátké a žalovaný porušil zásadu součinnosti).

V podané replice žalobce reagoval na vyjádření žalovaného a blíže rozvedl svoji žalobní argumentaci.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedených důvodů se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí.

III. Shrnutí argumentace žalovaného

Žalovaný nesouhlasí s tím, že by napadené rozhodnutí bylo nezákonné. Odkazuje na jeho odůvodnění a vyjadřuje se k jednotlivým žalobním bodům stejně jako v napadeném rozhodnutí. V průběhu řízení své vyjádření doplnil mj. o polemiku s rozsudkem JASA trans. I žalovaný na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem a s ohledem na výše uvedené navrhuje soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V daném případě je sporné, zda žalobce postupoval podle § 2 a § 72 zákona o DPH, pokud si z nákupů PHM uplatnil nárok na odpočet daně z tuzemského plnění.

Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH „[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí

služby s místem plnění v tuzemsku“. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku a 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 [§ 2 odst. 1 písm. a) a c) zákona o DPH]. Dodáním zboží je dle § 13 odst. 1 zákona o DPH „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“.

Pořízením zboží z jiného členského státu se dle § 16 odst. 1 zákona o DPH rozumí „nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do členského státu od něj odlišného a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží, b) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo c) zmocněnou třetí osobou“.

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“ (§ 7 odst. 1 zákona o DPH). 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“ (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje „místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli“ (§ 11 odst. 1 zákona o DPH).

V dané věci se jedná o tzv. řetězovou transakci, kdy „několik podniků ze dvou či více členských států postupně uzavírá kupní smlouvy na stejné zboží, které jsou pak plněny prostřednictvím jediného pohybu zboží od prvního dodavatele poslednímu kupujícímu“ (stanovisko generální advokátky J. Kokott ze dne 10.11.2005 ve věci C-245/04, EMAG). Při posuzování řetězových transakcí je třeba vycházet z toho, že „dvě po sobě následující dodání zakládající pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za časově po sobě následující. Zprostředkující pořizovatel může totiž převést na druhého pořizovatele právo nakládat jako vlastník s majetkem až poté, co ho předtím získal od prvního prodávajícího, a proto k druhému dodání může dojít až poté, co bylo uskutečněno první dodání“ (rozsudek EMAG). V citovaném rozsudku Soudní dvůr dovodil, že „[v] případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, 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 [...] Uvedený výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý

pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy“. K místu dodání v citovaném rozsudku Soudní dvůr uvedl, že „[p]okud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, které má tedy za logický důsledek pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí, prvním ze dvou po sobě následujících dodání, za místo druhého dodání se považuje místo pořízení uvnitř Společenství, které mu předcházelo, to jest místo v členském státě určení. Naopak, pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství druhým ze dvou po sobě následujících dodání, k prvnímu dodání, které bylo v tomto případě uskutečněno před odesláním nebo přepravou zboží, došlo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přepravy začaly uskutečňovat“.

V rozsudku Euro Tyre se Soudní dvůr zabýval otázkou, jakému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, pokud je uskutečněna osobou, která byla jakožto první pořizovatel a druhý dodavatel účastna obou dodání v rámci řetězové transakce, nebo je uskutečněna jejím jménem. Při posuzování této otázky je nutné dle Soudního dvora zohlednit všechny podmínky zakládající právo na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, tj. 1) převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele; 2) prokázání, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu; a 3) fyzické opuštění území členského státu dodání v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy. Zároveň je třeba zkoumat záměr kupujícího v okamžiku pořízení, je-li podpořen objektivními poznatky.

K podmínce prokázání přepravy zboží mimo členský stát dodání Soudní dvůr v citovaném rozsudku uvedl, že „ačkoli, jak vyplývá z bodu 45 výše uvedeného rozsudku EMAG Handel Eder, je otázka, kdo má právo nakládat se zbožím jako vlastník během přepravy uvnitř Společenství, nerozhodná, mohla by okolnost, že tuto přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, hrát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedená přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání. Nicméně v případech, kdy je přeprava uskutečňována osobou, která se účastní obou plnění, nebo jménem této osoby, tak jako je tomu ve věci v původním řízení, není tato okolnost relevantní“.

V rozsudku Euro Tyre tedy Soudní dvůr došel k závěru, že „v případě, kdy je zboží předmětem dvou 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, tedy prvnímu či druhému dodání [...] provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství“. Podstatné je tedy především určení okamžiku, kdy bylo na druhého pořizovatele převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě, že by se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil předtím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, by

totiž již nebylo možno tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele.

V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku JASA trans dovodil, 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. Rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující [...]. V případě, kdy je zboží předmětem dvou 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, tedy prvnímu či druhému dodání, 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 obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, který nabyt na území jiného členského státu (Rakousko, Německo) právo nakládat se zbožím jako vlastník [...] [p]rvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Dodání zboží v jiném členském státě může být totiž mimo jiné uskutečněno předáním zboží prodávajícím prvnímu dopravci k přepravě ve prospěch kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přitom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel)“.

Žalobce ve věci nyní posuzované předně nesouhlasí s určením místa plnění a dovolává se právě rozsudku Nejvyššího správního soudu JASA trans.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce organizoval přepravu (jeho jednatel ji objednával) a také ji hradil, aniž by ji někomu „přefakturoval“. Žalobce podle žalovaného neprokázal svoje tvrzení, že by přepravu realizoval na příkaz svého dodavatele. Žalovaný tedy uzavřel, že na žalobce přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník naložením PHM (v jiném členském státě), bez ohledu na to, co je uvedeno v mezinárodních nákladních listech. Místem plnění tedy nebylo tuzemsko, nýbrž jiný členský stát. Pokud jde o rozsudek JASA trans, poukázal žalovaný na odlišnost věci, neboť v ní nedošlo k řádnému přenesení důkazního břemena na daňový subjekt (s. 15 napadeného rozhodnutí), a také na to, že tento rozsudek není „odrazem konstantní judikatury“ (s. 29 napadeného rozhodnutí).

K aplikaci rozsudku JASA trans přímo na danou situaci se však vyjádřil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19.11.2016, č.j. 2 Afs 250/2015 – 53, ve věci téhož žalobce i žalovaného. V tomto rozsudku byla posuzována zákonnost zajišťovacích příkazů vydaných Finančním úřadem pro Kraj Vysočina na daň z

přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2012. Součástí přezkumu zákonnosti postupu správce daně byla i otázka pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Nejvyšší správní soud shledal pro účely vydání zajišťovacích příkazů závěr o budoucím vyměření daně opodstatněným. Nejvyšší správní soud uvedl, že „stěžovatelce (pozn. soudu zdejšího: žalobce byl v řízení před Nejvyšším správním soudem v pozici stěžovatelky, která brojila kasační stížností proti zamítavému rozsudku zdejšího soudu) *tak lze sice přisvědčit, že to, že zajišťovala přepravu zboží, nemusí bez dalšího znamenat, že ji je třeba považovat za pořizovatele zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH. Stěžovatelka nicméně v kontrastu s jí citovaným rozsudkem č. j. 5 Afs 77/2015 – 43 v řízení před správcem daně nenamítala (a nic takového ani nevyplývá z obsahu správního spisu), že přepravu zajišťovala ve prospěch jiného subjektu a že k dodání zboží stěžovatelce došlo teprve poté, co tento subjekt získal právo nakládat se zbožím jako vlastník. Proti odůvodněnému závěru žalovaného, že vzhledem k tomu, že zajišťovala, organizovala a hradila přepravu, naplňuje transakce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, stěžovatelka nepředložila žádnou jinou verzi skutkového děje. (...) V nyní posuzovaném případě však stěžovatelka tvrdí, že ji nelze považovat ani za pořizovatele zboží z jiného členského státu, ani za dodavatele tohoto zboží, a odkazuje na blíže nespecifikované transakce proběhlé dříve v obchodním řetězci. V případě, že stěžovatelka přepravu zajišťovala ve prospěch jiného subjektu, musela jí být tato skutečnost známa a nic jí nebránilo správce daně na ni upozornit. Stěžovatelka tak však neučinila (a nečiní ani v řízení před správními soudy). Jednání stěžovatelky tak, jak ho prezentuje v posuzovaném řízení, nadto nedává žádný ekonomický smysl. Stěžovatelka nedisponovala vozovým parkem ani řidiči, přepravu zajišťovala skrze další subjekty, kterým za přepravu platila, organizaci přepravy nefakturovala žádnému subjektu, nicméně tvrdí, že tuto přepravu je třeba přiřadit k jiné transakci v rámci obchodního řetězce. Správci daně nelze vytýkat, že se ve svém předběžném posouzení zaměřil na kritérium organizace přepravy, když žádné jiné relevantní informace od stěžovatelky neobdržel. Závěr žalovaného a krajského soudu, že v rámci řetězce jednotlivých dodání to byla právě transakce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, která naplnila všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, je třeba považovat pro účely splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů za opodstatněný“.*

Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „v případě vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není na místě obsírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně. Teprve v nalézacím řízení bude správce daně povinen, třeba i na základě mezinárodní spolupráce, shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH (např. dodací listy a přepravní doklady či informace zanesené orgány finanční správy jiného členského státu do elektronického systému EU pro výměnu informací týkajících se DPH, tzv. VIES). Vzhledem k tomu, že řada okolností v nyní posuzované věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy,

nelze ani vyloučit, že se správce daně vydá směrem prokázání podvodného jednání. Mezi jeho typické rysy se řadí např. tyto: jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečnění transakce neodvedl DPH a je nekontaktní a přepravej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Často se řada účastníků dané obchodní transakce registruje k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operují s více bankovními účty, které neoznámí správci daně, a dochází k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38)“.

Zdejší soud tedy vážil, zda správce daně, resp. žalovaný objasnili veškeré relevantní okolnosti nezbytné pro zákonné doměření daně, tj. zda shromáždili relevantní podklady pro konečné zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že ve zprávě o daňové kontrole správce daně dospěl k závěru, že místem plnění při dodání zboží (PHM) bylo místo, kde se zboží nacházelo v době, kdy přeprava zboží začala, tj. území jiných členských států. Podle správce daně bylo pro určení osoby, která uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství, rozhodující stanovit osobu, která zboží přepravuje nebo na jejíž příkaz je zboží přepravováno a která má právo se zbožím nakládat v ekonomickém slova smyslu, nikoli ve smyslu vlastnickém. Podle správce daně to byl žalobce, na jehož příkaz se PHM do České republiky dopravovaly (dopravu organizoval – telefonicky objednával a hradil) a kdo měl právo se zbožím nakládat.

V doplnění odvolání ze dne 15.10.2014 pak žalobce namítal, že nebyl pořizovatelem zboží z jiného členského státu, nýbrž že jím byla jiná společnost (RSP TRANS, s.r.o.). Žalobce tedy nebyl oprávněn se zbožím nakládat (a to až do propuštění zboží do volného oběhu – k tomu došlo v Lanžhotě). Žalobce rovněž namítal, že pořizovatelem zboží z jiného členského státu v daném případě byla LONG OIL s.r.o., která nakupovala zboží v daňovém skladu JOPI TRADE, spol. s r.o. se sídlem na Slovensku. Poukazoval k tomu na výpověď svědka Rostislava Piskoře (jednatele RSP TRANS, s.r.o.), podle něhož bylo zboží dopraveno na území České republiky na základě objednávky LONG OIL s.r.o.

Rovněž v doplnění odvolání ze dne 9.12.2014 žalobce zdůraznil, že nebyl oprávněn nakládat se zbožím během přepravy. Žalobce také požádal žalovaného o nařízení ústního jednání a o sdělení, jak bude ve věci dále postupovat, poukázal přitom na to, že není najisto postaveno rozložení důkazního břemena.

Výzvou ze dne 10.9.2015 žalovaný vyzval žalobce, aby do 15 dnů prokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně dle dokladů uvedených v přílohách č. 8/1, 9/1, 10/1 a

12/1 zprávy o daňové kontrole DPH. Zejména měl žalobce prokázat, kdy a kde došlo k dodání zboží podle § 13 zákona o DPH (kdy a kde došlo k převodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce). V odůvodnění výzvy žalovaný uvedl, že má pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH a o místě plnění u dodávek PHM. Podle žalovaného žalobce věděl, že PHM mají původ v jiném členském státě, neboť sám objednával dopravu, přesto tvrdil, že zboží pořídil v tuzemsku. Žalobce tedy měl podle žalovaného dostatečně odůvodnit a doložit, proč má být místem plnění tuzemsko.

Žalovaný k žádosti žalobce prodloužil stanovenou lhůtu do 12.10.2015.

Žalobce podáním ze dne 12.10.2015 znovu požádal o prodloužení lhůty do 31.10.2015 a vyslovil domněnku, že ve stanovené lhůtě není schopen výzvě zcela vyhovět. Dále zopakoval, že byl oprávněn nakládat se zbožím až poté, co zboží bylo na území České republiky uvolněno do volného oběhu. K prokázání svého tvrzení navrhl výsledky jednání jeho dodavatelů, které jmenovitě uvedl.

Žalovaný jeho žádost o prodloužení lhůty zamítl.

Žalobce pak v podání ze dne 26.10.2015 uvedl, že nebyl prvotním organizátorem přepravy (nerozhodl o tom, že bude zboží dopraveno do České republiky). Podle žalobce byl tímto subjektem některý z předcházejících dodavatelů. Žalobce byl pouhým zmocněným přepravníkem. Opět navrhl výsledky jeho dodavatelů i opětovný výsledek dopravců. Podle žalobce byla pořizovatelem zboží LONG OIL, s.r.o., k čemuž navrhl výsledek jednání RSP TRANS, s.r.o. Piskoře.

Dne 4.11.2015 žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření. Žalovaný v odůvodnění této výzvy uvedl, že důkazní návrhy žalobce nejsou způsobilé nic změnit na zjištění správce daně, že místem plnění nebylo tuzemsko. Podle žalovaného bylo zjištěno, že žalobce obstarával přepravu a nesl na ni náklady, aniž by je komukoli přefakturoval. Tvrzení žalobce, že byl pouze zmocněným přepravníkem, nebylo nijak prokázáno.

Dne 20.11.2015 žalobce předložil žalovanému listinné důkazy, které podle jeho názoru prokazovaly, že místem plnění u PHM bylo tuzemsko. Podle protokolu o ústním jednání se mělo jednat o dodavatelské a odběratelské faktury a doklady o přepravě, příp. dodací listy.

V podání ze dne 24.11.2015 žalobce zopakoval svoje důkazní návrhy (výsledky navržených svědků) a navrhl provést důkazy doklady k jednotlivým přepravám (konkrétně mezinárodními nákladními listy a doklady o dopravě zboží), které navrhl žalovanému zapůjčit. Z nich má být patrné, že žalobce nebyl během přepravy oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník.

Rozhodnutím ze dne 30.11.2015 žalovaný odvolání žalobce zamítl. Setrval na názoru správce daně, že místem plnění při dodání zboží bylo místo, kde se zboží nacházelo v době, kdy přeprava zboží začala, tj. území jiných členských států, neboť to byl žalobce, kdo organizoval a hradil dopravu, a kdo v momentě naložení PHM získal oprávnění s ním zacházet jako vlastník.

Ke tvrzení žalobce, že pořizovatelem zboží byla LONG OIL, s.r.o., žalovaný uvedl (vypořádání šestého odvolacího důvodu), že přepravu zajišťoval žalobce a že žádný z předchozích článků řetězce se na přepravě nepodílel. Žalobce nedoložil žádné kupní smlouvy ani objednávky na dopravu, které by měl se svými dodavateli. Žalovaný měl k dispozici rámcovou kupní smlouvu s KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o., z níž lze dovodit, že právo nakládat se zbožím jako vlastník žalobce získal „ve chvíli, kdy zboží fakticky převzal, tj. v okamžiku naložení“.

K návrhu na dokazování doklady k jednotlivým přepravám žalovaný uvedl (vypořádání dvacáté páté odvolací námitky), že předložené mezinárodní nákladní listy CMR nejsou způsobilé prokázat, že žalobce nenabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již při převzetí zboží v rafinerii v zahraničí. Nic na tom nemění, že žalobce nebyl v nákladním listu uveden jako příjemce zboží. Není totiž sporu, že se zboží přepravilo, ani že žalobce zajišťoval přepravu. Předložené listiny formálního charakteru tak nemohou zvrátit závěr žalovaného o faktickém skutkovém stavu. Vzhledem k tomu považoval žalovaný za nadbytečné sdělovat ke každé jednotlivé dodávce, jaké skutkové a právní závěry z jednotlivých CMR listů vyvozuje.

Pokud jde o námitky dílčích procesních pochybení v rámci shora uvedených kroků žalovaného či s nimi souvisejících, tak ty soud důvodnými neshledal.

Výzvou k prokázání skutečností ze dne 10.9.2015 byl žalobce vyzván, aby do 15 dnů prokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně dle dokladů uvedených v přílohách č. 8/1, 9/1, 10/1 a 12/1 zprávy o daňové kontrole DPH. Zejména měl žalobce prokázat, kdy a kde došlo k dodání zboží podle § 13 zákona o DPH (kdy a kde došlo k převodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce). V odůvodnění výzvy žalovaný uvedl, že má pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH a o místě plnění u dodávek PHM. Podle žalovaného žalobce věděl, že PHM mají původ v jiném členském státě, neboť sám objednával dopravu, přesto tvrdil, že zboží pořídil v tuzemsku. Žalobce tedy měl podle žalovaného dostatečně odůvodnit a doložit, proč má být místem plnění tuzemsko.

Uvedenou výzvu soud nepovažuje za neurčitou, nejasnou ani nesrozumitelnou. Naopak žalovaný srozumitelně vyjádřil, co požaduje po žalobci prokázat (oprávněnost jeho požadavku na odpočet DPH v případě dodávky PHM, konkrétně, že místem plnění bylo tuzemsko). Tuto skutečnost žalobce tvrdil a bylo tedy na něm, aby ji na výzvu žalovaného prokázal. Žalovaný tedy dostal povinnosti vymezit okruh skutečností, které je povinen žalobce prokázat. Soud přitom souhlasí se žalovaným, že

není jeho povinností ve výzvě specifikovat konkrétní důkazní prostředky, které má žalobce předložit.

Žalobce dále poukazoval na nečinnost žalovaného během dovolacího řízení a následně na stanovování příliš krátkých lhůt. Byť soud souhlasí se žalobcem, že odvolací řízení probíhalo řadu měsíců, aniž by bylo po žalobci cokoli požadováno, a následně mu byla stanovena lhůta 15 dní k předložení důkazních návrhů, nejedná se o okolnost, která by mohla způsobovat nezákonnost napadeného rozhodnutí. Zmíněná lhůta byla totiž žalovaným prodloužena a jak sám žalobce uvádí v žalobě, k předložení důkazních prostředků měl žalobce nakonec 41 dnů. Takovou lhůtu považuje soud za přiměřenou. Žalobcem tvrzená nečinnost žalovaného přitom mívá předmět daného řízení, neboť ta nemá na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv. Existují přitom jiné instituty, jimiž mohl žalobce proti údajné nečinnosti v řízení brojít.

Soud neshledal důvodnou ani námitku, že by žalovaný porušil zásadu součinnosti (spolupráce podle § 6 odst. 2 daňového řádu). Podle názoru soudu žalovaný nepochybil ani v tom, že nevyhověl žádosti žalobce a nenařídil ústní jednání. Není to totiž žalobce, kdo by určoval, zda je nezbytné ústní jednání nařídít.

Pokud jde o hmotněprávní závěry, pak ze shora uvedeného je zřejmé, že žalovaný místo plnění stanovil na základě kritéria organizace přepravy zboží, tedy v rozporu s rozsudkem JASA trans, podle něhož kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, nemůže být kritériem jediným, popř. rozhodujícím. Vždy je třeba posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl prvním pořizovatelem, který nabytí na území jiného členského státu právo nakládat se zbožím jako vlastník, přičemž prvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz.

Jestliže žalovaný namítal, že tento právní názor (zaujatý v rozsudku JASA trans) není odrazem konstantní judikatury, nemůže s ním zdejší soud souhlasit. Názor zaujatý v tomto rozsudku zopakoval Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 7.1.2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, nebo ze dne 22.12.2016, č.j. 2 Afs 155/2016 – 70, kde Nejvyšší správní soud opět 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. Zdejší soud se neztotožnil se žalovaným ani v tom, že by nosné závěry rozsudku JASA trans doznaly jakékoli změny v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2017, č.j. 5 Afs 221/2016-25, a ze dne 16.8.2017, č.j. 1 Afs 157/2017-36.

Pro aplikaci rozsudku JASA trans i na danou věc je podle zdejšího soudu nerozhodné, že byl žalobce vyzván k prokázání toho, kdy a kde došlo k dodání zboží podle § 13 zákona o DPH. Na základě citované výzvy navíc žalobce důkazní návrhy učinil.

V daném případě rovněž nelze přehlédnout, že na základě kritéria organizace přepravy dospěl správce daně k předběžnému závěru o vzniku dodatečné daňové povinnosti v řízení o vydání zajišťovacích příkazů. Jedná se tedy o kritérium, které podle Nejvyššího správního soudu v řízení o vydání zajišťovacích příkazů obstat může, avšak v řízení nalézacím nikoli. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku ze dne 19.11.2016, č.j. 2 Afs 250/2015 – 53 (tedy v rozsudku ve věci žalobcových zajišťovacích příkazů), „*v nalézacím řízení bude správce daně povinen, třeba i na základě mezinárodní spolupráce, shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH (např. dodací listy a přepravní doklady či informace zanesené orgány finanční správy jiného členského státu do elektronického systému EU pro výměnu informací týkajících se DPH, tzv. VIES). Vzhledem k tomu, že řada okolností v nyní posuzované věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy, nelze ani vyloučit, že se správce daně vydá směrem prokázání podvodného jednání*“. Tak tomu ale v daném případě nebylo, a to přestože žalobce opakovaně tvrdil, že není pořizovatelem zboží, nebyl oprávněn se zbožím nakládat během přepravy a přepravu realizoval pro jinou společnost (tedy odlišně od řízení ve věci zajišťovacích příkazů). Podle žalobce byla pořizovatelem zboží LONG OIL, s.r.o. Svoje tvrzení žalobce navrhoval prokázat důkazy (výsledky jednání žalobcových dodavatelů i listinnými důkazy - dodavatelskými a odběratelskými fakturami, doklady o přepravě, příp. dodacími listy a mezinárodními nákladními listy), tedy takovými důkazy, kterými mohlo být tvrzení žalobce prokázáno, případně vyvráceno. Žalovaný však navržené důkazy neprovedl a setrval na závěru správce daně, že žalobce zajišťoval a hradil dopravu, a proto byl prvním pořizovatelem zboží. Ostatně nelze přehlédnout, že značné množství listin (3 krabice) žalobce žalovanému předložil až dne 20.11.2015. Pokud pak bylo napadené rozhodnutí vydáno již dne 30.11.2015, neměl podle zdejšího soudu žalovaný dostatečný prostor se s těmito listinami řádně seznámit a vyhodnotit je, a nemohl tedy uzavřít, že žalobce neunesl důkazní břemeno (tím spíše pokud žalovaný souběžně hodnotil dalších 5 krabic a 6 šanonů listin předložených žalobcem k odlišným zdaňovacím obdobím).

Současně se žalovaný nevydal ani druhou cestou nastíněnou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2016, č.j. 2 Afs 250/2015 – 53, neboť neprokázal, že by se žalobce dopustil podvodného jednání, a to přesto, „*že řada okolností v nyní posuzované věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy*“ (jak Nejvyšší správní soud uvedl). Za této situace nelze jinak než uzavřít, že žalovaný nedostatečně zjistil stav věci, neboť závěr o tom, že právě transakce mezi žalobcem a jeho dodavateli naplnila všechny podmínky dodání spojeného s přepravou

do jiného členského státu, vystavěl toliko na kritériu organizace přepravy zboží. Současně nelze pominout, že v odvolacím řízení žalobce tvrdil, že přepravu zajišťoval ve prospěch jiného subjektu, a pro toto své tvrzení navrhoval řadu důkazů.

Z tohoto důvodu napadené rozhodnutí neobstojí a zdejší soud je zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na žalovaném v novém řízení bude, aby především v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2016, č.j. 2 Afs 250/2015 – 53, „*třeba i na základě mezinárodní spolupráce, shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH (např. dodací listy a přepravní doklady či informace zanesené orgány finanční správy jiného členského státu do elektronického systému EU pro výměnu informací týkajících se DPH, tzv. VIES). Vzhledem k tomu, že řada okolností v nyní posuzované věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy, nelze ani vyloučit, že se správce daně vydá směrem prokázání podvodného jednání*“.

Za této situace nebylo namístě vypořádávat další námitky týkající se této otázky, neboť předně bude na žalovaném, aby popsané pochybení napravil a dostatečně zjistil skutkový stav věci.

V. Závěr

S ohledem na výše uvedené dospěl zdejší soud k závěru, že žaloba je důvodná, a napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI. Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení o žalobě se opírá o § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný úspěšný nebyl, právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu přísluší náhrada nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za čtyři úkony právní služby po 3100 Kč společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika a účast u jednání, tedy 13600 Kč; podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif).

Pokud se žalobce domáhal náhrady nákladů za vyjádření, v němž shrnoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, tak to soud nepovažoval za účelně vynaložený

náklad, neboť zdejšímu soudu je judikatura správních soudů a zejména Nejvyššího správního soudu známa.

Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla zmíněná částka (vyjma zaplaceného soudního poplatku) navýšena o částku odpovídající DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku 19 456 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

P o u č e n í :

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

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

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

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

V Brně dne 26.1.2018

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu