



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: TM-TRUCK, s.r.o.**, sídlem Vysoká Pec, Julia Fučíka 53, IČ 27315797, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, **v řízení 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,**

t a k t o :

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp.zn. 15 Af 13/2014, 15 Af 14/2014 a 15 Af 15/2014 **se spojují** ke společnému projednání.

Věci budou nadále vedeny pod sp.zn. 15 Af 13/2014.

- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství 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, se **pro nezákonnost zrušují** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 9 117,- Kč Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

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

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 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.

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 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „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.

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 daň z přidané hodnoty (dále jen „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.

Vzhledem k tomu, že ve všech třech případech se jedná o doměření DPH za po sobě jdoucí zdaňovací období, která byla kontrolována jednou daňovou kontrolou a žalobní námitky vůči postupu správce daně a žalovaného jsou identické ve všech třech žalobách, rozhodl soud o spojení těchto řízení podle § 39 odst. 1 z.č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), pod společnou sp. zn. 15 Af 13/2014, neboť věci spolu skutkově souvisejí.

V žalobě 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 i jeho důkazní povinnost. Správce daně však je na rozdíl od žalobce nadán pravomocemi 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 má 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 Evropského soudního dvora 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 ESD C-245/04 EMAG a C-430/09 Euro Tyre Holding BV dovedl, 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. 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 pořízení zboží, které kupující vyjadřuje i volbou DIČ, jež sdělí svému prodávajícímu. Tyto závěry ostatně žalovaný nerozporuje. 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 popsaným 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 Evropský soudní dvůr 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. Žádný z uvedených rozsudků Evropského soudního dvora však takovou podmínku neobsahuje. Správce daně dostatečně přezkoumatelným způsobem nevyjádřil svou úvahou, 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 má 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 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 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 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. 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 právě 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 tento 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 argumentovali správce daně i žalovaný shodně jako v případě plnění přijatých od společnosti BURLEY s.r.o. a žalobce tak odkazuje na dosud vznesenou argumentaci.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného 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 správcem 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 společností BURLEY s.r.o., ani následnému dodání zboží žalobci, neboť přepravu prováděl třetí subjekt, a to společnost GARANTRANS s.r.o., o níž se žalobce domnívá, že zajišťoval přepravu zboží pro společnost BURLEY, s.r.o., avšak nebylo zjištěno, že by byla osobou zmocněnou k přepravě 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 povinná 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.

O žalobě 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.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek 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.

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.

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.

Podle § 80 odst. 1 z.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.

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.

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 výsledky 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 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.

Dalším sporným bodem je charakter přijatých plnění od společnost BURLEY, s.r.o. a MV PLUS 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“).

Žalovaný (odvolací orgán) v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl mimo jiné následující argumentaci:

Na tomto místě odvolací orgán považuje za nutné uvést obchodní řetězec zjištěný prvostupňovým správcem daně, ve kterém docházelo k pohybu PHM: rakouský dodavatel Doppler Vermietung GmbH (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) → odvolatel → odvolatelovi odběratelé (event. jejich další odběratelé) → čerpací stanice. ... Směrnice jasně specifikuje, že movitý hmotný majetek bude při pořízení zboží odeslán nebo přepraven prodávajícím, pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich. V kontextu tohoto ustanovení pak je nutno chápat i ust. § 16 odst. 1 zákona o DPH tak, že pojem „zmocněná osoba“ neznamená, že je jí kýmkoliv zmocněná osoba, ale že příslušné zmocnění udělí právě prodávající nebo pořizovatel. Z logiky věci i ze znění zákona o DPH lze usoudit, že přepravu bude na své náklady provádět nebo zajišťovat ta osoba, která má nebo bude mít na základě závazkového vztahu ke zboží vlastnické právo. Těžko si lze představit situaci, kdy bude osoba nezúčastněná na obchodním vztahu a nemající vlastnický vztah k dopravovanému zboží bez příkazu nebo svolení osoby zúčastněné (tj. dodavatel či odběratel) zmocňovat osobu další. Z hlediska jazykového by tak byla osoba osobou třetí zmocněná osoba čtvrtá. V konečném důsledku by takovýto výklad znamenal, že dodavatel by pak předával k přepravě zboží bez jakékoliv záruky, že ji obdrží smluvní odběratel Dle názoru odvolatele (žalobce – pozn. soudu) je pro určení, kterému plnění lze přiřadit přepravu zboží, zcela nerozhodné, na či účet je přeprava uskutečňována. Odvolatel argumentuje tím, že jednotliví účastníci řetězových obchodů, pokud by neměli informace, na či účet je přeprava uskutečňována, by nedokázali určit místo plnění a tím ani režim uplatňování daně. S tímto názorem nelze souhlasit, neboť každý účastník obchodního případu by měl znát před uzavřením obchodního případu zcela konkrétní dodací podmínky, kterými se bude obchodní případ řídit. Rozhodující je to, že zboží nebylo přepraveno ani rakouským dodavatelem – společností Doppler Vermietung GmbH ani společností BURLEY, s.r.o., ani žádnou jimi zmocněnou třetí osobou. Jestliže společnost BURLEY, s.r.o. projevila zájem přepravit zboží do tuzemska, byl tento zájem sice realizován, nikoliv však společností BURLEY, s.r.o., která sice poskytla rakouskému dodavateli IČ, skutečné provedení přepravy však již pod tímto poskytnutým identifikačním číslem neproběhlo ... V řešených obchodních případech přepravu zboží ze skladů v Rakouské republice zajišťovali odběratelé následující v řetězci až po dodavateli BURLEY, s.r.o., tedy odvolatel nebo jeho další odběratelé. Zákazníci, tj. odvolatelovi odběratelé, si přitom zboží objednávali u odvolatele ještě v době, kdy bylo umístěno v Rakouské republice. Zboží bylo naloženo buď přepravci, které zákazník zmocnil, nebo přímo zákazníkovi a složeno přímo na čerpacích stanicích. V žádném případě nebyla přeprava provedena rakouským dodavatelem, společností BURLEY, s.r.o. ani jím zmocněnou třetí osobou.

Ve vztahu ke společnosti MV PLUS s.r.o. žalovaný uvedl, že zboží vykazovalo jediný pohyb, a to z Německa až do cílové čerpací stanice konečného odběratele v tuzemsku. Přepravu na své náklady zajišťoval odvolatel. Místo plnění tedy nemohlo být v České republice, jak je deklarováno na daňových dokladech za předmětná přijatá plnění, ale podle ust. § 7 odst. 2 zákona o DPH bylo místo plnění v Německu, neboť tam přeprava začínala. Tím, že místo plnění nebylo v tuzemsku a nevznikla dodavateli povinnost přiznat daň na výstupu, nevznikl odvolateli podle § 72 odst. 1 zákona o DPH nárok na odpočet daně.

Soud konstatuje, že na případ žalobce dopadá následující relevantní právní úprava.

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 uskutečněnou v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo

právníckou osobou nepovinnou k dani.

Podle § 2 odst. 2 zákona o DPH zdanitelné plnění je plnění, které a) je předmětem daně a b) není osvobozené od daně.

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. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.

Podle § 11 odst. 1 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. Podle odst. 2 citovaného ustanovení za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.

Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle odst. 2 citovaného ustanovení dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

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.

Podle § 72 zákona o DPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,

- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.

Soud dále uvádí, že obdobný případ jako je případ žalobce byl již řešen správními soudy, a to i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25.11.2015, č.j. 5 Afs 77/2015-43, www.nssoud.cz. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl, 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. Dále uvedl: „*Stěžovatel (Odvolací finanční ředitelství – pozn. soudu) přistoupil k posouzení sporné otázky a k výkladu relevantní judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu až příliš zjednodušujícím způsobem, když považoval pro stanovení místa plnění (dodání) u dodávek zboží (PHM) 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.... Stěžovatel ve své argumentaci opomíjí hodnocení zásadní otázky, kdy a který ze subjektů zúčastněných na předmětné transakci (řetězovém obchodu) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, tedy 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 stěžovateli ani v 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 dodání v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy.*

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... V této souvislosti je třeba zdůraznit, že tímto prvním 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). ... Jinými slovy řečeno, přeprava zboží může být zajištěna prodávajícím, pořizovatelem (kupujícím) anebo i třetí osobou na jejich účet (v jejich prospěch). Článek 138 bod 1 směrnice o DPH ani § 7 odst. 2 zákona o DPH přitom nestanoví, že „zmocněná třetí osoba“ musí být nutně zmocněna právě prodávajícím nebo pořizovatelem (ostatně v rámci poskytování přepravních služeb je poměrně běžné, že přepravce k provedení

objednané přepravy (např. při nedostatku vlastních kapacit) zadá provedení objednané přepravy dalšímu přepravci jako subdodávku. V projednávané věci proto samotná skutečnost, že přepravu zboží (PHM) zajišťoval (organizoval) žalobce, nemusí bez dalšího znamenat, že zboží nutně muselo být dodáno přímo jemu jako prvnímu pořizovateli. Nelze vyloučit, že, jak žalobce tvrdí, byla přeprava zajišťována ve prospěch (na účet) jeho dodavatele, který mu teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Tak se skutečně mohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má zásadní význam pro rozhodnutí této věci...“

Pro rozhodnutí věci je podstatné posouzení sporné právní otázky, 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, což žalobce tvrdí, podléhalo by plnění DPH. Jestliže by k dodání zboží žalobci došlo v Rakousku nebo v Německu, 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.

Ze Zprávy o daňové kontrole i ze žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že bylo vycházeno mimo jiné z ustanovení § 16 odst. 1 zákona o DPH s tím, že dodání zboží z jiného členského státu EU (v daném případě Rakouska a Německa) musí učinit prodávající, kupující či jimi přímo zmocněná osoba, aby bylo možno posoudit dodání jako intrakomunitární dodávku s přepravou. V daném případě však dopravu mezi prodávajícím Doppler a kupujícím společností BURLEY s.r.o. organizovaly jiné subjekty (včetně žalobce), a proto nelze plnění intrakomunitární přepravu vůbec přičíst a jedná se tak o plnění bez přepravy s místem dodání v jiném členském státě. Takovýto výklad je ovšem v přímém rozporu se shora uvedenými závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 77/2015-43, ze kterých vyplývá, že „zmocněná třetí osoba“ nemusí být nutně zmocněna právě prodávajícím nebo kupujícím a kritérium organizace přepravy se uplatní pouze podpůrně.

V daném případě nelze pominout ani to, že ve věci bylo učiněno mezinárodní daňové dožádání na rakouskou daňovou správu ve věci dodávek mezi společností Doppler a BURLEY s.r.o., která předložila společnosti Doppler své identifikační číslo registrované v České republice a tím projevila zájem, aby bylo plnění posuzováno jako intrakomunitární. Rakouská daňová správa tedy akceptovala toto dodání jako intrakomunitární. Což je s ohledem na jednotný systém DPH v Evropské unii významná skutečnost. Pokud žalovaný dovozuje, že nelze dopravu v daném případě přiřadit společnosti BURLEY, s.r.o., neboť přepravcem nebyla osoba zmocněná společností Doppler ani BURLEY s.r.o., je jeho výklad ustanovení § 16 odst. 1 zákona o DPH nesprávný.

Soud uzavírá, že právní názor správce daně a žalovaného, který je v rozporu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, a že žalovaný interpretoval ustanovení § 16 odst. 1 zákona o DPH příliš úzce.

Ze shora uvedeného vyplývá, že žalovaný zatížil svá rozhodnutí nezákonností, a proto soud přistoupil ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je dle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem shora vysloveným v dalším řízení vázán.

Pro úplnost soud ještě doplňuje, že podmínky pro zrušení dodatečných platebních výměrů, soud neshledal, a to s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24.11.2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1997/2010 a také na www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že pokud dojde ke zrušení prvoinstančního daňového rozhodnutí ze strany odvolacího daňového orgánu či soudu, nemůže prvostupňový správní orgán již v daňovém řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Pokud by tedy soud tímto rozsudkem současně zrušil i dodatečné platební výměry, deklaroval by tím, že daňová povinnost nemá být žalobci doměřena vůbec, což soud pro zjištěnou nezákonnost nemohl náležitě vyhodnotit, a proto by jeho výrok v tomto směru byl nepodložený a předčasný.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 9 117,- Kč, která se skládá z částky 9 000,- Kč za zaplacené soudní poplatky za tři žaloby po 3 000,- Kč a dále z poštovného ve výši 117,- Kč (3x 39,- Kč). Soud náhradu nákladů řízení za návrhy na přiznání odkladného účinku žalobě nepřiznal, neboť tyto návrhy nebyly úspěšné.

Poučení: Proti výroku I. tohoto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

Proti výrokům II. a III. tohoto 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 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.

V Ústí nad Labem dne 31. srpna 2016

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

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová