



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. Kateřiny Kulískové v právní věci žalobce **AREX CZ a.s.**, sídlem v Českých Budějovicích, Pražská 2772/121, zast. A. s. Rambousek a partner, sídlem v Praze 3, Křišťanova 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 15. 7. 2015, čj. 21627/15/5300-22441-711514, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á.

Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení n e p ř i z n á v á.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou doručenou dne 15. 9. 2015 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, čj. 21627/15/5300-22441-711514, jímž byla zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců února, března, dubna, září, listopadu a prosince roku 2010 a tato prvostupňová rozhodnutí potvrzena.

Žaloba obsahuje popis situace, kde uvádí se, že žalobce má jednak koncesi na prodej pohonných hmot, jednak na nákladní dopravu. Žalovaný odmítl uznat nárok žalobce na odpočet u dodávek pohonných hmot, kde žalobce figuroval zároveň jako dopravce. Názor žalovaného na nárok na odpočet vychází z názoru, že nejednalo se o nákup zboží v tuzemsku.

Poukazuje se na to, že žalovaný se nevyrovnal s argumenty žalobce, konkrétně judikátem Soudního dvora Evropské unie EMAG, dodavatelé žalobce odvedli daň, činil-li žalovaný dotaz na vlastnictví, není zřejmé, jaké vlastnictví měl na mysli, což nebylo jasné ani svědkům, kteří byli takto dotazováni, zpochybňuje se ekonomické vlastnictví zboží na území jiného členského státu. Poukazuje se na důkazní břemeno žalovaného a okolnost, že rozhodnutí je vystaveno na hypotézách. Žalovaný nesplnil povinnosti plynoucí z nařízení Rady č. 904/2000, nevyjádřil se ke splnění povinnosti podle § 200 písm. b) odst. 3 o.s.ř.

Rozhodnutí je označováno za nepřezkoumatelné ve smyslu konkretizovaného rozsudku Krajského soudu v Praze, protože nebylo uvažováno se všemi důkazy.

Na žalovaného přešlo důkazní břemeno, které ten však neunesl.

Poukazuje se na závaznost nákladních listů podle smlouvy o mezinárodní silniční nákladní dopravě, které nelze nahradit úvahou o ekonomickém vlastnictví.

Procesnímu postupu jsou vytýkána pochybení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole a vzniká otázka, zda zprávu lze považovat za důkazní prostředek. Ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu neprojednáním kontrolní zprávy dochází k znemožnění procesní obrany daňového subjektu. Důvody doměření daně jsou na základě kontrolní zprávy nejasné. Opatření důkazy byly účelově hodnoceny.

V pasáži o hmotně právním pochybení správce daně se popisují obchody s pohonnými hmotami, uvádí se, že žalovaný dostatečně jasně popsal strukturu postupného prodeje pohonných hmot. O tom se žalobce dozvědět mohl, ale až dodatečně. Se zřetelem k judikátu Soudního dvora Evropské unie ve věci Euro Tyre není zřejmé, proč žalovaný posuzuje transakci podle jediného kritéria, dopravy.

Ekonomické vlastnictví bylo posouzeno nesprávně, když pro určení místa zdanitelného plnění je rozhodné, kde zboží se nachází v okamžiku, kdy na kupujícího přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník. V té souvislosti odkazuje se na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a dovozuje se, že pouhým naložením pohonných hmot do cisterny žalobce nepřešlo na žalobce právo se zbožím nakládat jako vlastník.

Žalobce argumentuje rozsudkem Krajského soudu v Praze čj. 45 Af 13/2013-153 dovozuje, že jedná se o shodný případ s projednávanou věcí a dovolává se zásad uvedených v tomto rozsudku.

Evropské právo bylo v projednávané záležitosti nesprávně aplikováno, žalovaný místo toho, aby vycházel z článku 138 odst. 2 písm. b) Směrnice, zabýval se implementovaným ustanovením ve vnitrostátním právu. V té souvislosti požaduje se položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie právě k aplikaci článku 138 odst. 2 písm. b) Směrnice 2006/112/ES.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že zdanitelná plnění jsou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty a nesprávně nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu v souladu s § 16 odst. 5 písm. a) zákona. Mezi účastníky je na sporu, zda žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z pořízení pohonných hmot v souladu s § 72 odst. 1 zákona, unesl

důkazní břemeno a prokázal, že zdanitelná plnění jsou předmětem daně a že žalobce správně přiznal pořízení zboží z jiného členského státu či nikoliv.

Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl základní předpoklady, ze kterých při rozhodování vycházel. Zdůraznil, že na daňovém subjektu uplatňujícím nárok na odpočet daně je povinnost prokázat, že jím uplatňovaný nárok splňuje podmínky § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Předmětem daně je mimo jiné dodání zboží za úplatu povinnou osobou v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Místem plnění je pak místo, kde zboží se nachází v době, kdy uskutečňuje se jeho dodání. V § 7 odst. 2 zákona se pak uvádí, že osvobození od daně na výstupu lze uplatnit pouze u jedné z dodávek v řadě, a to u té, které je přičtena přeprava zboží. Intrakomunitární plnění je tak v řadě obchodujících subjektů pouze jedno. Článek 138 odst. 1 Směrnice je implementován do § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Splnění tam uvedených podmínek je na plátcích daně. Tento právní náhled koresponduje s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Dodání zboží je spojeno s odesláním nebo přepravou tehdy, je-li zboží přepraveno prodávajícím, kupujícím nebo zmocněnou třetí osobou. Při přiřazení přepravy je klíčové, zda v rámci transakce byla realizována přeprava a je zapotřebí určit místo, kde dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Při výkladu toho, co je pořízením zboží, je třeba vycházet z § 16 odst. 1 zákona, který koresponduje s článkem 20 Směrnice, při výkladu místa plnění je třeba vycházet z § 11 odst. 1 zákona. Podle judikatury Evropského soudního dvora platí, že osvobození dodání uvnitř společenství lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže prodávající prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání. Se zřetelem k tomu co bylo uvedeno, nelze akceptovat právní názor žalobce.

K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se odkazuje na judikaturu, podle které je rozhodné, že rozhodnutí je přesvědčivě zdůvodněno tak, že poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí a povinnost vypořádat odvolací námitky nelze chápat tak, že vyžaduje se podrobná odpověď na každý jednotlivý argument účastníka. Žalovaný se v souzené věci dostatečně vyrovnal se všemi relevantními námitkami, rozhodnutí je odůvodněno v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu a v mezích judikatury. Žalovaný se vyjádřil ke všem podstatným skutečnostem uvedeným v odvolání, shromážděnými důkazy se zabýval a hodnotil je v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

Daňová kontrola byla ukončena v souladu s právními předpisy, žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, a protože po seznámení žalobce s kontrolním zjištěním doplnil dokazování, byl povinen s hodnocením důkazů znovu seznámit žalobce. Ten reagoval návrhem na doplnění kontrolního zjištění. Následně byla zpráva projednána, což je doloženo protokolem o jednání, žalobce namítal procesní pochybení správce daně, zprávu odmítl podepsat a převzít. Žalobce neměl zájem na jakémkoli projednání zprávy o daňové kontrole, protože nesouhlasil s postupem správce daně a výsledky kontrolního zjištění. Procesní postup se pak řídí § 88 odst. 6 daňového řádu. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají účinky projednání kontrolní zprávy. O tom byl žalobce poučen. Žalobce nepřiznal daň z pořízení zboží na řádce 3 daňových přiznání a neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z pořízení zboží na řádce 40. Obchodní transakce je nezbytné posoudit jako dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou. Za místo plnění se považuje Rakousko. Jedná se o intrakomunitární plnění. Zboží bylo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a toto zboží bylo žalobcem v rámci uskutečňování ekonomické činnosti v tomto jiném státě

nakoupeno. Žalobci vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Při pořízení zboží z jiného členského státu vznikl rovněž nárok na odpočet daně. Žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z tuzemského zdanitelného plnění, neboť je to právě daňový subjekt, kdo je povinen prokazovat svá tvrzení ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně specifikoval své povinnosti ve výzvě, čímž přeneslo se důkazní břemeno na žalobce. Žalovaný setrval na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí, ze kterého je patrné, jak aplikoval právní předpisy a judikaturu. Důvod k položení předběžné otázky Evropskému soudu není, jestliže jsou rozdílné názory účastníků řízení.

Podáním ze dne 20. 1. 2016 žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 22/2016 ze dne 7. 1. 2016 a dovedl, že závěry uvedené v tomto rozsudku plně podporují žalobní body.

Ze spisů finančních orgánů vplynuly se zřetelem k uplatněným žalobním bodům následující podstatné skutečnosti.

U žalobce byla dne 17. 8. 2011 zahájena kontrola daně z přidané hodnoty mimo jiné za jednotlivá zdaňovací období roku 2010. Ze spisové dokumentace je zřejmé, že po zahájení daňové kontroly byly žalobcem předloženy účetní doklady, nákladní listy, mezinárodní přepravní listy, objednávky.

Prověřováním těchto podkladů vznikly pochybnosti, které správce daně formuloval ve výzvě ze dne 8. 4. 2013, ty vztahovaly se k tomu, zda žalobce při uplatňování nároku na daňový odpočet postupoval v souladu se zákonem ohledně plnění, která měla být přijata od společností BENAFT P a Kont Fuel Distribution, přičemž ve výzvě jsou v tabulkách k uvedeným dvěma společnostem označeny jednotlivé obchodní případy, konkretizované mimo jiné číslem faktury, dodacím nákladním listem, mezinárodním přepravním listem CMR. V předložených dokladech jsou uvedeny společnosti BURLEY, PROFIKREDIT, TM TRUCK, BORE, TOPTEN DEVELOPEMENT a CLLARUSS GALL. Ohledně těchto společností byla správcem daně prostřednictvím dožádání činěna zjištění, která jsou ve výzvě uvedena stejně jako zjištění o oprávněném příjemci při nákupu minerálních olejů společnosti GARANTRANS. Přímými dodavateli byli právě společnosti BENAFT P a Kont Fuel Distribution i k těm jsou v podrobnostech uvedena zjištění správce daně, v bodu III. se popisuje přeprava pohonných hmot a přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník, poukazuje se na evropskou judikaturu. Pochybnost správce je tak vyjádřena, přičemž uvádí se, že v souvislosti se způsobem sjednání obchodu, kdy je zboží přeprořádáno několika subjekty mezi sebou, za situace, kdy není zřejmý účel zapojení všech společností uvedených v bodě I. a II. do popsaného obchodního modelu, kdy zapojení společností nemá žádné racionální ekonomické či technické opodstatnění, přičemž toto zboží je přepraveno a odebráno z rafinérie v Rakousku přímo žalobcem, který je konečným zákazníkem, zcela nelogické a formální uspořádání obchodních transakcí umožňující neodvedení daně z přidané hodnoty u společností zařazených na počátku řetězce a s ohledem na judikaturu citovanou ve výzvě vzniká pochybnost, o tom, že konkrétní přijatá zdanitelná plnění byla přijata skutečně tak, jak je v jednotlivých daňových dokladech uvedeno. Proto byl žalobce vyzván, aby prokázal, zda jím přijatá zdanitelná plnění byla přijata tak, jak je tvrzeno v daňových dokladech a jaký účel má zapojení společností uvedených v bodě I. a II. výzvy do obchodního modelu při pořízení pohonných hmot. Na tuto výzvu žalobce reagoval sdělením z 10. 5. 2013.

Správce daně vyslechl jednatele společnosti Kont Fuel Distribution I. S., J. H. ze společnosti CLLARUSS GALL a Ing. P. ze společnosti BENAFT P jako svědky v zájmu získání informací o průběhu jednotlivých obchodů. Všechny ostatní společnosti uvedené v předchozí pasáži rozsudku jsou nekontaktní. V rámci ústního jednání se k prověřovaným okolnostem vyjádřil předseda představenstva žalobce a jeden z jeho členů.

Po ukončení důkazního řízení bylo v písemné formě vyhotoveno kontrolní zjištění, se kterým byl žalobce dne 15. 10. 2013 seznámen. Při tomto jednání žalobce požádal o lhůtu v délce 21 dnů k vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Této žádosti bylo tentýž den správcem daně vyhověno.

Dne 6. 11. 2013 správce daně obdržel návrh na doplnění výsledku kontrolního zjištění, ve kterém uvedl, že není jasné, v jaké fázi kontroly se nachází, což mu brání k věci se vyjádřit.

Správce daně po tomto datu obdržel sdělení rakouské daňové správy v rámci vyřizování žádosti o mezinárodní výměnu informací, kterým bylo zjišťováno právě dodání pohonných hmot společností DOPPLER HANDELS několika českým nekontaktním subjektům, které nepřiznaly daň z přidané hodnoty a plnily roli missing traders. Tento důkazní prostředek byl zhodnocen v kontrolním zjištění, s nímž byl žalobce seznámen dne 5. 12. 2013.

Žalobce požádal o 30 denní lhůtu k podání vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Žádosti bylo vyhověno, avšak lhůta byla stanovena v délce 10 dnů od doručení rozhodnutí.

Zástupce žalobce byl kontaktován v zájmu stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole. K tomu došlo dne 6. 3. 2014, ve kterém se v rozsahu 22 stran popisuje průběh jednání. V závěru protokolu se uvádí, že správce daně převzal od zástupce daňového subjektu jedno vyhotovení zprávy o daňové kontrole, které mu bylo při ústním jednání předáno. Obě vyhotovení předmětné zprávy budou založena do spisu daňového subjektu, protože zástupce daňového subjektu se vyjádřil, že zprávu nepřevzme.

Kontrolní zpráva zachycuje průběh daňové kontroly, informace k daňovým subjektům opatřené prostřednictvím dožádaných správců daně, uvádí se, co uvedli vyslechnutí svědci. Bylo učiněno zjištění o tom, že žalobce převzal pohonné hmoty na terminálu v rafinérii, převzetí pohonných hmot nebyl nikdo přítomen ze společností začleněných v řetězci plátců na území tuzemska, přičemž tyto společnosti měly právo nakládat s pohonnými hmotami ve stejném okamžiku. Přepravu zajišťoval žalobce vlastními dopravními prostředky z rafinerie v Rakousku. Společnosti začleněné v obchodním modelu s pohonnými hmotami fyzicky nikdy nedisponovaly, pouze je fakturovaly svým odběratelům, přičemž faktury byly vystavovány na základě údajů žalobce. Zapojení v řetězci plátců nemá žádné racionální ekonomické či technické opodstatnění, formálně je nakupováno a prodáváno v řetězci, ve kterém opakovaně dochází k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl pohonné hmoty na území tuzemska jako první v řetězci dodat. Po zhodnocení skutkových zjištění bylo uzavřeno, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, protože neprokázal, že dodání zboží z Rakouska jsou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona a nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu podle § 16 odst. 5 písm. a) zákona. Žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem s místem plnění v tuzemsku, neprokázal, že plnění se uskutečnila tak, jak je uvedeno v předložených dokladech a tyto doklady nelze osvědčit jako důkazy prokazující nárok na daňový odpočet.

Žalobce byl subjektem, který pořídil zboží. Tím postupoval v rozporu s § 2 odst. 1 písm. c), § 16 odst. 5 písm. a), § 25 odst. 2 a § 108 odst. 1 písm. d) zákona. Poukazuje se též na skutečnost, že daňové doklady byly vystavovány nikoli na základě údajů dodavatelů pohonných hmot, ale na základě údajů odběratelů dodávaných SMS zprávami. Nakoupené zboží je deklarováno jako dodání v tuzemsku, přičemž žalobce toto zboží sám přepravil a odebral z rafinerie v Rakousku. Je aplikována směrnice Rady č. 206/112/ES, podle které je dodání zboží do jiného členského státu od daně ve státě původu osvobozeno. Pořízení zboží z jiného členského státu je naproti tomu ve státě určení podrobena zdanění. Tím je zabráněno dvojímu zdanění a zachována zásada neutrality. Pro žalobce nešlo o ojedinělou situaci, protože ten přepravoval zboží z Rakouska běžně, kdy nakupoval od hlavního dodavatele společnosti OMV Česká republika. Pro pohonné hmoty si sám jel do rafinerie v Rakousku. Správce daně reagoval na nesrovnalosti v údajích na mezinárodních přepravních listech CMR. Výsledkem dotčených plnění při formálním naplnění podmínek stanovených zákonem žalobce získal konkurenční výhody v podobě výhodné pořizovací ceny pohonných hmot, uzavírá se, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně na řádku 40 přiznání, přestože předmětná plnění měla být přiznána jako pořízení zboží z jiného členského státu a přiznat z pořízení zboží z jiného členského státu daň na výstupu. Nárok na odpočet lze uplatnit na řádku 43. Tato skutečnost bude zohledněna v rámci zásady správného zjištění a stanovení daně.

Dne 11. 3. 2014 vydal správce daně dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců února, března, dubna, září, listopadu a prosince 2010.

Proti těmto rozhodnutím se žalobce odvolal v podstatě z důvodů shodných se žalobními body.

Odvolání byla projednána napadeným rozhodnutím, které ve svém odůvodnění shrnuje skutkový stav, poukazuje se na právní úpravu, kterou je na věc zapotřebí vztáhnout a tu aplikuje na skutkový stav. Transakce s pohonnými hmotami byly prováděny v rámci řetězců společností, kdy docházelo k postupnému převodu vlastnického práva k předmětnému zboží, které bylo přepravováno z rafinerie v Rakousku. Tato přeprava může být přičtena pouze jedné z dodávek v řetězci, kterou je nutno považovat za intrakomunitární plnění. Ostatní transakce jsou považovány za klidové dodávky s místem plnění v Rakousku. Žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění podle daňových dokladů byla uskutečněna tak, jak je jimi deklarováno, že místem plnění bylo tuzemsko. Jedná se o pořízení zboží z jiného členského státu, ze kterého vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a podle § 73 odst. 6 zákona. V další části odůvodnění rozhodnutí je reagováno na jednotlivé odvolací námitky a uvádí se, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen a byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření. Námitky žalobce vznesené k výsledku kontrolního zjištění byly řádně vypořádány, a protože nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, nebylo možno v rámci projednání zprávy navrhopat doplnění dokazování. Žalobce byl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a kontrolní zpráva byla řádně projednána. Proto jako důkazní prostředek byla použitelná. Zpráva obsahuje jednoznačně formulovaný závěr, že daň bude doměřena z toho důvodu, že v šetřených případech nebyla přiznána daň z pořízení zboží na řádku 3 a byl neoprávněně uplatněn nárok na odpočet na řádku 40. Pochybnosti správce daně byly vyjádřeny ve výzvě, kterou bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce. Byl to tedy žalobce, kdo důkazní břemeno neunesl. Závěr o možnosti žalobce, disponovat zbožím jako vlastníkem, vyplývá z výpovědí svědků. Dokumenty sloužící pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani, nebyly použity jako důkazní prostředek, a proto nebyly hodnoceny. Na projednávanou věc pak dopadá článek 138 odst. 1 Směrnice. K prokázání místa plnění pak nemůže

postačovat způsob vykazání plnění v účetnictví. Jednu intrakomunitární přepravu zahájenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku nelze rozdělovat na dílčí přepravy ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření daně. K uskutečnění zdanitelného plnění dochází okamžikem dodání zboží, nikoli okamžikem zakládajícím vyměření spotřební daně z tohoto zboží. V dané věci byl posuzován přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Důkazní břemeno ohledně prokázání místa plnění leželo na žalobci, který nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení prokázal. Režim daně z přidané hodnoty a spotřební daně nemá vzájemnou souvislost a podmíněnost. Z hlediska rozsudků Soudního dvora Evropské unie pak nemá význam, že dané zboží podléhalo spotřební dani. Z objektivních zjištění správce daně plyne, že právo nakládat zbožím jako vlastník, bylo na žalobce převedeno již při převzetí zboží v Rakousku. Žalobce prováděl přepravu tohoto zboží do České republiky sám pro sebe, nikoli pro další subjekty. Žalobce zboží přebíral k přepravě s prokazatelným záměrem nakoupit a přepravu okamžitě realizovat. Pro posouzení předmětných transakcí není významné a správce daně odeslal hlášení rejstříkovému soudu. Skutečnost, zda prvostupňový správce daně zaslal hlášení jinému členskému státu podle konkrétního nařízení, není způsobilá ovlivnit závěry správce daně. Argumentace rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 2. 3. 2015 není případná, protože soud vycházel ze zcela jiné situace, vztahující se k výzvě správce daně. Krajský soud vycházel z toho, že důkazní břemeno nebylo řádně přeneseno. O skutkově a právně totožné případy nejde.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s.ř.s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předmětem řízení bylo učiněno rozhodnutí v záležitosti žalobcem uplatněných nároků na daňový odpočet za konkretizovaná zdaňovací období, kdy pro posouzení tohoto nároku je významné, zda jedná se o zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Podmínky pro uplatnění tohoto nároku upravuje zákon o dani z přidané hodnoty, společný systém daně z přidané hodnoty upravuje Směrnice rady 2006/112/ES a je zapotřebí vzít v úvahu výklad přijatý v konkrétních věcech Soudním dvorem Evropské unie.

V části žaloby označené jako popis situace je napadenému rozhodnutí vytýkáno, že žalovaný se nevyrovnal s některými argumenty žalobce, konkrétně s rozhodnutím ve věci C-245/04 EMAG. Toto žalobní tvrzení však neodpovídá odůvodnění napadeného rozhodnutí. Na straně 7 odůvodnění napadeného rozhodnutí se uvádí, jak bylo v této věci judikováno o nároku na osvobození od daně při následných dodání téhož zboží zakládajícím jednu přepravu uvnitř společenství, přičemž upřesňující výklad byl podán ve věci C-430/09 Euro Tyre. Tato rozhodnutí byla žalovaným vztahována na souzenou věc, což je zjevné ze strany 9. Významem skutečnosti, zda zboží podléhalo spotřební dani, se žalovaný též zabýval, což učinil na straně 19 rozhodnutí. Tyto odvolací námitky proto soud považuje za vypořádané zcela postačujícím způsobem.

Žalovaný rovněž odůvodnil svůj názor ohledně plnění daňových povinností dodavateli žalobce. To je zřejmé z vypořádání odvolacího důvodu pod bodem 7 na straně 17 a 18 rozhodnutí.

Správce daně vyslechl jako svědky I. S., J. H. a Ing. R. P. Zástupce dalších společností zapojených v řetězci vyslechnout nebylo možno, protože tyto daňové subjekty jsou nekontaktní. Protokoly o těchto svědeckých výpovědích jsou ve spisové dokumentaci založeny a je zjevné, že otázky pokládané správcem daně směřovaly ke zjištění okamžiku, kdy žalobce získal možnost nakládat se zbožím pořízeným v rakouské rafinerii jako se svým

vlastnictvím. Z protokolů o svědeckých výpovědích nelze dovodit, že svědkům nemělo být jasné, na co jsou dotazováni. Nutno poznamenat, že žalobce se svědeckých výsledků neúčastnil, přestože byl o termínech jednání řádně uvědoměn, a bylo jen na něm, aby při těchto jednáních využil svá procesní práva. Zjištění učiněná na základě svědeckých výpovědí jsou v napadeném rozhodnutí obsažena na straně 15.

Argumentace celním deliktem případně trestným činem má souvislost s odvolací námitkou o ekonomickém vlastnictví zboží na území jiného členského státu. Tato námitka byla žalovaným obsáhle vypořádána na straně 18 – 22 napadeného rozhodnutí, přičemž stalo se tak zcela postačujícím způsobem.

O důkazním břemeni pojednává napadené rozhodnutí na straně 9 a 10 a dále na straně 14 a 15 rozhodnutí. Na výhradu o nesplnění povinnosti podle článku 13 odst. 1 písm. b) Nařízení Rady č. 904/2010 je reagováno na straně 23 rozhodnutí. Na stejné straně rozhodnutí lze nalézt názor žalovaného na neodeslání upozornění rejstříkovému soudu.

Soud proto výhrady žalobce obsažené v části žaloby označené jako podpis situace uzavírá tak, že tyto odvolací námitky byly vypořádány zcela postačujícím a jednoznačným zjištěním žalovaného a okolnost, že žalovaný nevešel na právní názor žalobce, ještě neznámá, že tyto odvolací námitky zůstaly nevypořádány. Případný stručný způsob vypořádání námitky ještě neznámá, že ta byla vypořádána nedostatečně, tím spíše za situace, kdy rozhodná skutková a právní zjištění významná pro posouzení nároku na daňový odpočet byla v napadeném rozhodnutí vyložena, skutková zjištění mají oporu ve spise a na věc byly vztaheny příslušné právní předpisy a bylo zcela správně pracováno s judikaturou Soudního dvora Evropské unie.

Soud nesdílí názor žalobce, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelnost má spočívat v nedostatku důvodů ve smyslu rozsudku Krajského soudu v Praze čj. 45Af 13/2013-152. Okolnost, že Krajský soud v Praze rozhodl určitým způsobem a požadoval doplnit řízení, neznámá, že je tak zapotřebí činit v každé věci, kdy z hlediska nároku na daňový odpočet je rozhodné, zda zdanitelné plnění nastalo v tuzemsku. Pro věc je podstatné, zda byly shromážděny takové důkazní prostředky, na základě kterých lze pak učinit úsudek o tom, jsou-li podmínky pro přiznání požadovaného nároku splněny. Žalobce odkaz na označený rozsudek Krajského soudu v Praze uplatnil v rámci odvolacích námitek a na tuto odvolací námitku žalovaný reagoval na straně 23 rozhodnutí.

Dokazování je zapotřebí směřovat ke zjištění, kdy daňový subjekt získal oprávnění s nakoupenými pohonnými hmotami nakládat jako vlastník. To je rozhodné se zřetelem k tomu, že jedná se o nárok uplatněný podle zákona o dani z přidané hodnoty. Tento okamžik však nelze prokázat dokumentací předkládanou v řízení o spotřební dani, režim obou těchto daní je na sobě nezávislý a není proto podstatné, zda zboží bylo dopravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Možnost mezinárodní spolupráce VIES správce daně rovněž využil, což je patrné z kontrolní zprávy.

Správce daně prostřednictvím dožádaných správců zjišťoval, zda společnosti zapojené v konkrétním řetězci podávaly daňová přiznání a plnily své daňové povinnosti. Z výsledků dožádání bylo zjištěno, že v řetězci plátců nebyla odvedena daň z přidané hodnoty při pořízení zboží z Rakouska. Důkazní řízení bylo zaměřeno na to, jak bylo obchodováno s pohonnými hmotami nakoupenými v Rakousku, přičemž ty byly právě žalobcem přepraveny a jím využity pro jeho ekonomickou činnost, přičemž tyto pohonné hmoty byly několikrát

poposobě v řetězci prefakturovány. Právě ke zjištění těchto okolností převodu zboží bylo důkazní řízení zaměřeno v zájmu opatření podkladů pro úsudek o nároku na nadměrný odpočet. Proto nelze přisvědčit žalobnímu tvrzení o tom, že nebyl opatřen dostatek podkladů pro rozhodnutí, případně, že finanční orgány provedly selekci důkazů a zvolily pro své rozhodování jen některé z nich.

Další žalobní bod se vztahuje k důkaznímu břemeni, přičemž je zapotřebí poukázat na to, že tu je rozdíl mezi důkazním břemenem žalobce a žalovaného. K žalobnímu tvrzení o tom, že na žalovaného v mnoha případech přešlo důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu, nutno poznamenat, že tento předpis uvažuje s několika situacemi, kde předpokládá se důkazní břemeno žalovaného, avšak ten nespecifikuje, která z těchto povinností měla být finančními orgány porušena. Pro souzenou věc je však rozhodné ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, kde se předpokládá, že na žalobci je prokázat všechny skutečnosti, které tvrdí ve svém daňovém přiznání.

Byl to proto žalobce, na němž bylo, aby prokázal, že konkrétní obchodní případy podle daňových dokladů založených v jeho účetnictví odpovídají realitě. Právě po obeznámení správce daně s předloženým účetnictvím vyvstaly u správce pochybnosti, které vyjádřil v obsáhlé odůvodněné výzvě, ve které na jednotlivosti svých pochybností poukázal a uvedl, co má žalobce prokazovat. To se vztahovalo právě k uplatněnému nároku na daňový odpočet z přijetí zdanitelného plnění v tuzemsku. Tomuto zákonu zcela odpovídající a jednoznačně formulovanou výzvou bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce. V odstavci 9 napadeného rozhodnutí je pojednáno o dokazování a důkazním břemeni. Konstatují se vážné a důvodné pochyby a ty jsou pak vyjádřeny v prve uvedené výzvě správce daně. Nejde tu o žádnou teorii, ale ve výzvě se uvádí zjištění správce daně, která právě tyto vážné a důvodné pochyby zakládají. Tyto pochybnosti správce daně nebyly odstraněny předložením přepravních dokumentů a dalších listin uvedených v žalobě, k žalobcem požadovaným daňovým přiznáním je nutno uvést, že žádný subjekt zapojený v řetězci nezaplatil daň při dovozu zboží do České republiky. Zajistit výslech zástupců nekontaktních subjektů je již ze své podstaty vyloučené, mezinárodní spolupráce systému VIES se uskutečnila. Žalobci je však zapotřebí připomenout, že je to právě on, který prokazuje, to co sám tvrdí v daňovém přiznání a prokázání těchto skutečností na správci daně není. Pochybnosti správce jsou zcela jednoznačně a přezkoumatelným způsobem vyjádřeny ve výzvě, a proto argumentace ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu uvedená v žalobě je zcela nepřipadná.

Mezinárodní přepravní listy CMR představují doklad o tom, že tu došlo k uzavření smlouvy o mezinárodní silniční dopravě. Tyto dokumenty byly v průběhu řízení předloženy a jsou založeny ve spise. Z těchto mezinárodních právních listů je zřejmé, že žalobce působil jako dopravce zboží, které odesílal z Rakouska od společnosti v Linci. Příjemci zboží byly tuzemské společnosti, přičemž správce daně zjistil a ve zprávě o daňové kontrole konkretizoval rozpory v údajích obsažených v mezinárodních přepravních listech a souvisejícími doklady. Například prostřednictvím dožádaného správce daně bylo zjištěno, že konkrétní dodávky pohonných hmot neobchodovala společnost CLLARUSS GALL uvedená v mezinárodních přepravních listech CMR, jako příjemce byla označena společností TOP TEN DEVELOPMENT s.r.o., která je nekontaktní. Finanční orgány nehodnotily mezinárodní přepravní listy CMR pouze jednotlivě, ale činily tak v souladu s požadavky § 8 odst. 1 daňového řádu v souvislosti s dalšími zjištěními, například byla vzata v úvahu skutečnost, že při přebírání zboží nebyl uveden žádný zástupce subjektu, který zboží měl údajně nakupovat. Nutno vzít v úvahu, že při mezinárodní přepravě zboží musí být mezinárodní přepravní list vystaven vždy. Hodnocením mezinárodních přepravních listů CMR v souvislosti s dalšími

zjištěními je zcela spisu odpovídající zjištění správce daně o tom, že tyto dokumenty neprokazují správnost tvrzení žalobce uvedené v daňovém přiznání. Nejde tu o žádné tvrzení žalovaného o tom, kdy žalobce stal se ekonomickým vlastníkem zboží, ale bylo učiněno zjištění o tom, že žalobce těmito listinami své tvrzení neprokázal. Proto byl zcela odpovídající zákonu postup správce daně, že tyto listiny jako důkazy neosvědčil.

Procesní pochybení je žalobcem spatřováno v neprojednání zprávy o dané kontrole. V souzené věci je obsahem spisu zcela jednoznačně doloženo, že správce daně při projednání zprávy dostal povinností založeným § 88 daňového řádu. Žalobce byl při jednání dne 15. 10. 2013 v souladu s ustanovením § 88 odst. 1 písm. d) daňového řádu seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobci byla k jeho žádosti poskytnuta lhůta v délce 21 dnů k tomu, aby se ke kontrolnímu zjištění vyjádřil. To žalobce učinil dne 6. 11. 2013, aniž navrhl provedení jakéhokoli důkazu či doplnění kontrolního zjištění. K opětovnému seznámení žalobce s kontrolním zjištěním došlo dne 5. 12. 2013, přičemž stalo se tak se zřetelem k okolnosti, že byl proveden důkaz ve formě reakce na dožádání v rámci mezinárodní spolupráce. Pro vyjádření daňového subjektu ke kontrolnímu zjištění byla stanovena lhůta 10 dnů, ve které se žalobce ke kontrolnímu zjištění vyjádřil. Požadoval zjistit, zda a s jakým výsledkem byla u dodavatelů žalobce provedena daňová kontrola. Své stanovisko správce daně žalobci sdělil písemnou formou.

Projednání kontrolní zprávy dokládá protokol o ústním jednání ze 6. 3. 2014, který v podrobnostech průběh jednání trvající několik hodin popisuje. Z tohoto protokolu je zjevné, že žalobce s výsledkem kontrolního zjištění vyjádřil nesouhlas. Uzavírá se, že se zřetelem k vyjádření daňového subjektu z 15. a 23. 12. 2013 nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, uvede se toto zjištění do zprávy o kontrole, jak byl zástupci daňového subjektu předán.

Ze sledu jednotlivých úkonů je zjevné, že žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Byla mu dána možnost k tomuto zjištění se vyjádřit a navrhnout i doplnění řízení. Stanovisko správce daně žalobce znal a z ústního jednání o projednání kontrolní zprávy je zcela jednoznačně patrné, že v tento den bylo žalobci známo, že k žádné změně kontrolního zjištění poté, co s ním byl obeznámen, nedošlo. Nemohl proto z žádného důvodu očekávat, že následně proběhne další projednání zprávy o daňové kontrole, jak tvrdí se v žalobě. Protokol o projednání kontrolní zprávy byl zástupcem daňového subjektu podepsán, ten však pro svůj nesouhlas odmítl kontrolní zprávu převzít, což je ve spise zaznamenáno a jím nepřevzatá kontrolní zpráva zůstala založená ve spise.

Účelem jednání dne 6. 3. 2014 bylo právě projednání zprávy o daňové kontrole, a to se právě stalo. Citaci odstavce 34 na straně 13 napadeného rozhodnutí obsaženou v žalobě nelze chápat izolovaně bez předchozího a následujícího textu a se zřetelem k jednotlivým úkonům učiněným v závěru daňové kontroly a seznámení se zprávou nelze dovodit, že zpráva zůstala neprojednána a tím došlo k zásadnímu porušení subjektivních práv žalobce.

Ani žalobní bod označený jako fikce projednání zprávy o daňové kontrole nemá opodstatnění. Především je zapotřebí poukázat na protokol o ústním jednání ze 6. 3. 2014 dokládající, že kontrolní zpráva byla v dostatečném rozsahu projednána, jestliže projednání trvalo po dobu několika hodin a protokol zachycuje jak stanoviska daňového subjektu tak správce daně k tomu, co bylo v průběhu kontroly zjištěno. Protokol o jednání je daňovým subjektem podepsán, nepodepsána a nepřevzata zůstala kontrolní zpráva, která byla k datu uvedeného ústního jednání písemně vypracována. Žalobce s ní byl obeznámen a jím

nepodepsaný a nepřevzatý výtisk kontrolní zprávy je ve spisové dokumentaci založen. Daný protokol a pro žalobce připravený výtisk kontrolní zprávy dokládá, že právě kontrolní zpráva byla při jednání projednána, a proto je nepravdivé žalobní tvrzení o tom, že zpráva o daňové kontrole projednána nebyla. Právě skutečnost, že zpráva o daňové kontrole byla pro žalobce v písemné formě připravena a zůstala jím nepřevzata, dokládá, že právě tato písemnost byla předmětem jednání. Samotný nesouhlas s obsahem kontrolní zprávy nepostačuje k tomu, aby ji daňový subjekt nepřevzal a nepodepsal. Účinky předpokládané § 88 odst. 6 daňového řádu proto nastaly a nic nebránilo vydání dodatečných platebních výměrů na daň.

Z toho, co právě bylo uvedeno o projednání zprávy o daňové kontrole, vyplývá, že ani další žalobní bod o použití této zprávy jako důkazního prostředku není důvodný. Jak již bylo uvedeno, zpráva byla s daňovým subjektem obšírně projednána dne 6. 3. 2014, žalobce s výsledkem daňové kontroly nesouhlasil, což je z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole patrné, avšak z reakcí žalobce zachycených v tomto protokolu je zcela jednoznačně seznatelné, že žalobce své obrany při tomto jednání využil a formuloval důvody svého nesouhlasu ke zjištění správce daně. O důsledcích odeření podpisu zprávy o daňové kontrole byl žalobce zastoupený daňovým poradcem poučen, proto v souladu s § 88 odst. 6 věta třetí daňového řádu nastaly účinky projednání zprávy o daňové kontrole a ta byla v tomto okamžiku ukončena. Odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole při jednání dne 6. 3. 2014 nelze nahlížet jinak než jako odmítnutí bezdůvodné, protože rozpor mezi názorem daňového subjektu a názorem správce daně ještě neznamená, že zpráva není projednána a je nezpůsobilá podpisu. O tom, že správce daně na svém závěru setrvává, byl žalobce uvědoměn, což je z protokolu o projednání kontroly zcela zjevné.

Soud proto uzavřel, že daňová kontrola byla uzavřena v souladu s požadavky § 88 daňového řádu. Kontrolní zpráva představovala použitelný důkazní prostředek, nic nebránilo vydat prvostupňová rozhodnutí a pro důvody tvrzené v tomto žalobním bodu tu nebyl žádný prostor ke zrušení prvostupňových platebních výměrů.

Soud neshledal, že tu je jakákoli nejasnost o důvodech doměření daně, jak uvádí se v žalobním bodu označeným IX. Odstavec 37 napadeného rozhodnutí neobsahuje pouze to, co uvádí se bodem C zprávy o kontrole, ale této úvaze předchází důvod doměření daně obsažený pod bodem E kontrolní zprávy. Právě tento důvod je v napadeném rozhodnutí označen za důvod, pro který byla daň doměřena a je specifikován tak, že žalobce nepřiznal daň z pořízení zboží na řádku 3 daňových přiznání a neoprávněně uplatnil nárok na daňový odpočet z pořízení zboží na řádku 40. Právě toto je onen důvod, pro který k doměření daně došlo. Zpráva o daňové kontrole ve vztahu k tomuto zjištění neobsahuje žádné nepodložené domněnky či úvahy, ale výslovně uvádí se, že nebyla přiznána daň ze zboží dovezeného do tuzemska a došlo k neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet z pořízení tohoto zboží. Tato zjištění pak mají oporu ve výsledcích dokazování. Okolnost, že se správce daně zabýval řetězcem, ve kterém mezi jednotlivými subjekty probíhala fakturace, ještě neznamená, že k doměření daně došlo pro zapojení žalobce do kolotočového podvodu. Jestliže daň pro tento důvod doměřena nebyla, pak finanční orgány v tomto smyslu důkazní břemeno netížilo. Poznává se, že ze zprávy o daňové kontrole plyne informace o tom, jakým způsobem byly pohonné hmoty dopravované žalobcem z Rakouska a jím následně využité pro jeho ekonomickou činnost postupně přefakturovávány jednotlivými v řetězci zapojenými subjekty.

Nezbývá než zopakovat, že daň byla doměřena z důvodů uvedených v bodu E kontrolní zprávy a nestalo se tak proto, že žalobce byl zapojen do daňového podvodu. Z toho důvodu důkazní břemeno na žalovaném nespočívalo. Soud neshledal, že by v souzené věci šlo

o doměření daně za jakoukoli cenu, jak je tvrzeno v žalobě, ale jde tu o to, že byly zkoumány podmínky pro žalobcův nárok na daňový odpočet a zákonné požadavky tohoto nároku žalobce neprokázal. Žalobce nebyl v průběhu daňové kontroly v nejasném postavení, protože po celou dobu této kontroly bylo zjišťováno a žalobce byl o tom obeznámen, šlo-li o zdanitelné plnění tuzemské či nikoli. To má vliv na uplatněný nárok na odpočet a právě tento nárok byl v průběhu daňové kontroly zkoumán a o tomto nároku bylo žalovaným rozhodováno a žalobce se po celou dobu řízení mohl bránit, přičemž procesní prostředky obrany využíval. Bylo však na něm dostat povinnosti prokázat správnost svých tvrzení obsažených v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty. Této povinnosti však žalobce nedostal a správnost svých tvrzení uvedených v daňových přiznáních, neprokázal.

Námítka o účelovém hodnocení důkazů se vztahuje k mezinárodním přepravním listům CMR. Tyto doklady správce daně nenahlédl jako důkazní prostředek prokazující žalobcova tvrzení v daňových přiznáních. Citaci obsaženou na straně osm žaloby z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2009 nepovažuje soud za příléhavou na souzenou věc, protože mezinárodní přepravní list CMR je nezbytné vydat pro mezinárodní přepravu zboží, avšak v souzené věci je rozhodné, zda těmito písemnostmi lze prokázat, který subjekt nabyl právo s pohonnými hmotami dopravovanými žalobcem nakládat a v jakém okamžiku. Tyto listiny nebyly osvědčeny jako důkazní prostředek, přičemž správce daně poukázal na rozpory v údajích mezi těmito a souvisejícími doklady a právě tato skutečnost je pro souzenou věc významná. Nelze proto se zřetelem k citaci uplatněné v tomto žalobním bodu učinit úsudek o tom, že žalovaný používá závaznost mezinárodního přepravního listu CMR jak se mu hodí.

Soud proto uzavřel, že napadené rozhodnutí ani řízení, které mu předcházelo, netrpí procesními vadami tvrzenými v žalobě.

Hmotně právní námitky jsou uvozeny popisem obchodů s pohonnými hmotami podle celních předpisů. V souzené věci se však jedná o prokázání podmínek pro splnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Zdanitelným plněním byly pohonné hmoty nakoupené v rakouské rafinérii, což znamenalo přepravu v Rakousku pořízeného zboží do České republiky. Šlo tudíž o intrakomunitární plnění, kdy rakouský subjekt je od daně osvobozen a přemístěním zboží do České republiky vzniká českému daňovému subjektu povinnost přiznat daň. Jedná se o pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty ve smyslu § 16 odst. 5 písm. a) zákona a podle § 25 odst. 2 zákona, který upravuje uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu, vzniká plátcí povinnost daň přiznat dnem přemístění zboží do tuzemska. Pořízení pohonných hmot v Rakousku dodaných do České republiky je proto předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. c) zákona. Pro posouzení toho, který daňový subjekt v dané věci zapojený v řetězci byl povinen daň přiznat a zaplatit, má význam předpis o místu plnění při pořízení zboží z jiného členského státu. Tím je podle § 7 odst. 2 zákona místo, kde se zboží nachází v době, kdy přeprava začíná. Povinnost přiznat a zaplatit daň plátcí přikazuje ustanovení § 108 odst. 1 písm. d) zákona. Právě k prokázání těchto zákonných požadavků směřovalo daňové řízení a žalobce byl povinen prokázat to, co tvrdil v daňovém přiznání, tedy že zboží pořídil od tuzemského plátce daně. Splnění těchto podmínek však nelze prokázat dokumenty označenými v žalobním bodu XII, jestliže ty jsou určeny pro přepravu zboží zdaňovaného spotřební daní. Je tomu tak se zřetelem ke skutečnosti, že zboží bylo opakovaně přefakturováno, dělo se tak na základě sdělení samotného žalobce formou SMS okamžitě poté, co žalobce pohonné hmoty na rafinérii v Rakousku převzal. Žalobce takto převzaté zboží dopravoval do tuzemska a toto zboží použil pro svou ekonomickou činnost. Údaje deklarované v dokumentech pro účely

spotřební daně proto nejsou způsobilé prokázat skutečný stav, a to kdo se stal oním subjektem oprávněným nakládat se zbožím jako vlastník.

Finanční orgány zjišťovaly právě skutečný stav a nevycházely z formálního stavu uvedeného v daňových dokladech.

Právě skutečný stav byl zjišťován ve vztahu k jednotlivým dodávkám a bylo tak činěno nejen ve vztahu k dodávkám, které žalobce pořizoval podle daňových dokladů od společností Benafit P a Kont fuel distribution, ale bylo tak činěno i ohledně dodávek pořizovaných v rakouské rafinérii od společnosti OMV, kde žalobce též působil jako dopravce, avšak tyto dodávky do tuzemska byly fakturovány přímo žalobci. Nebylo proto nikterak postupováno v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu z 27. 3. 2014 č.j. 7 Afs 66/2013-78.

V odstavci 37 napadeného rozhodnutí na straně 14 je vysvětleno, co je důvodem doměření daně, přičemž se výslovně odkazuje na bod E zprávy o daňové kontrole. Z této pasáže odůvodnění je rovněž jednoznačně seznatelné, že nešlo o doměření daně pro zapojení žalobce do kolotočového daňového podvodu. Finanční orgány popsaly strukturu obchodů, kdy žalobce odebíral zboží od uvedených dvou společností a k tvrzení o nevědomosti o tomto řetězci a nemožnosti obrátit se na některého obchodníka předcházejícího prve uvedeným dvěma společnostem, nutno poukázat na to, že pořízení zboží od označených dvou společností je zapotřebí nahlížet jako zcela neracionální za situace, kdy žalobce byl obeznámen se způsobem obchodování s pohonnými hmotami dodanými z jiného členského státu, jestliže běžně nakupoval v rakouské rafinérii od společnosti OMV, toto zboží dopravil sám pro sebe do České republiky, v daňových dokladech byl při odběru tohoto zboží označen jako jeho příjemce a s tímto zbožím dále uskutečňoval svou ekonomickou činnost. Tvrdil-li žalobce, že odebral zboží od označených dvou společností, bylo na něm toto tvrzení prokázat, což se mu však nepodařilo.

Z napadeného rozhodnutí je zjevné, že finanční orgány posuzovaly místo plnění v tuzemsku právě se zřetelem k rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Euro Tyre. V tomto rozsudku soud vyložil, co rozumí se místem dodání zboží a jde-li o pořízení zboží uvnitř Společenství, předpokládá se doprava tohoto zboží. Proto bylo zapotřebí, aby se finanční orgány při hodnocení místa dodání zboží dopravou tohoto zboží zabývaly. Podle tohoto rozhodnutí a směrnice se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli. Označený judikát dále řeší situaci, kdy po sobě následuje několik dodání tohoto zboží. Právě těmito okolnostmi se finanční orgány zabývaly a hodnotily místo dodání zboží, které je právě významné pro posouzení daňové povinnosti.

Z napadeného rozhodnutí je zjevné, že finanční orgány se zbývaly dalšími důkazy, což ostatně bylo uvedeno v předchozí pasáži rozsudku a hodnotily, zda tyto žalobcem nabízené důkazy jsou způsobilé prokázat, že konkrétní obchody se uskutečnily tak, jak žalobce tvrdil v daňovém přiznání a jak jsou uvedeny v daňových dokladech. Uzavírá se, že se zřetelem k tomu, co se tvrdí v této části žaloby, nepostupovaly finanční orgány nikterak v rozporu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve věci Euro Tyre.

V žalobním bodu označeném XIII o nesprávném posouzení ekonomického vlastnictví žalobce odkazuje se na § 13 odst. 1 zákona o tom, co se rozumí převodem práva nakládat se zbožím a § 7 o místě plnění. V této věci jde právě o spor, zda žalobce pořídil zboží

v tuzemsku od tuzemského plátce daně, či stalo se tak pořízením tohoto zboží z jiného členského státu žalobcem.

Soud nemůže přisvědčit argumentaci žalobce o tom, že právo nakládat zbožím jako vlastník může přejít teprve poté, co bylo zboží propuštěno do volného daňového oběhu v tuzemsku podle zákona o spotřebních daních, protože to by znamenalo, že ustanovení § 7 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty by bylo neaplikovatelné.

Předpisy zákona o dani z přidané hodnoty, které byly aplikovány v souzené věci, odpovídají požadavkům směrnice rady 206/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty a vnitrostátní právní úprava odpovídá článku 14 směrnice o dodání zboží. Skutečnost, že finanční orgány respektovaly judikaturu Soudního dvora Evropské unie, dokládá napadené rozhodnutí samo, které se o tuto judikaturu opírá, především se odkazuje na rozsudky ve věcech EMAG a Euro Tyre. Tyto dva rozsudky významné pro souzenou věc žalobce v citacích rozsudků Evropského soudního dvora na straně 12 – 16 žaloby pomíjí. Napadené rozhodnutí však nikterak neodporuje judikatuře, která se zabývá právě výkladem toho, co se rozumí dodáním zboží. Z těchto rozhodnutí je patrné, že o dodání zboží jde tehdy, kdy příjemce je oprávněn k faktickému nakládání s tímto majetkem. Pro úsudek o ekonomickém vlastnictví při dodání zboží má dále význam místo plnění, přičemž v souzené věci jde o dodání zboží s přepravou, a proto je zapotřebí určit místo, ve kterém došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Jestliže žalobce uplatnil nárok na daňový odpočet způsobem, jak učinil, pak bylo na něm, aby prokázal, zda místem plnění bylo tuzemsko po smyslu jím předložených daňových dokladů. To se však žalobci prokázat nepodařilo.

Se zřetelem k prve uvedené právní úpravě dodání zboží s přepravou se považuje za místo dodání to místo, ve kterém se zboží nachází právě v okamžiku zahájení přepravy. Žalobce, který zboží přepravoval, činil tak vždy jen pro sebe a nezajišťoval přepravní služby pro jiné. S takto dodaným zbožím tak žalobci vzniklo oprávnění nakládat s pohonnými hmotami pořízenými v rakouské rafinérii jako vlastníkem. Na tom nemůže nic změnit následná opakovaná fakturace tohoto zboží mezi subjekty v tuzemsku tak, jak je deklarováno v daňových dokladech předložených žalobcem. Pro výklad pojmu dodání zboží a místo plnění jsou rozhodné předpisy obsažené v zákoně o dani z přidané hodnoty, tyto předpisy byly finančními orgány aplikovány a soud se s právním zjištěním finančních orgánů ohledně dodání zboží s přepravou o místě plnění ztotožňuje.

K argumentaci žalobce na straně 17 žaloby soud uvádí, že při výkladu přechodu vlastnictví se žalovaný nikterak neodchýlil od judikatury Soudního dvora Evropské unie, naopak ta byla při rozhodování respektována, jak je z odůvodnění napadeného rozhodnutí z jednotlivých odkazů na rozhodnutí Evropského soudu patrné, přičemž bylo pracováno též s některými rozhodnutími, na které odkazuje žalobce. Okamžik přechodu vlastnictví pohonných hmot na žalobce byl posouzen právě ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty a nikoli podle soukromoprávní úpravy. To je z napadeného rozhodnutí zřejmé a na straně 19 napadeného rozhodnutí se vysvětluje, že argumentace vnitrostátním soukromým právem byla využita jako podpůrný argument a z tohoto rozhodnutí i z kontrolní zprávy plyne, že tak bylo učiněno se zřetelem k žalobcovu tvrzení o realizaci právních vztahů v tuzemsku.

Dodání zboží s přepravou bylo posuzováno podle zákona o dani z přidané hodnoty, který je veřejnoprávním předpisem, nebylo postupováno podle soukromého práva, a proto nabytí vlastnického práva podle práva soukromého nemá pro souzenou věc význam. Pořízení

zboží žalobcem bylo podřazeno ustanovením § 16 odst. 5 písm. a) zákona jako pořízení zboží z jiného členského státu.

Na správci daně bylo zabývat se splněním podmínek pro uplatnění daňového odpočtu, tak jak žalobce ve svých daňových přiznáních učinil. Bylo proto zapotřebí postupovat podle zákona o dani z přidané hodnoty, podle těchto předpisů vyložit okamžik dodání zboží s přepravou, místo plnění a přechod vlastnického práva. Pro ten účel nebylo zapotřebí aplikovat další právní předpisy, jak se toho žalobce ve své žalobě v odstavci třetím na straně 17 žaloby dovolává. Úkolem správce daně není, aby za žalobce prokazoval, jak se jednotlivé obchodní případy skutečně udály, je to naopak žalobce, kterého tíží důkazní břemeno a je na něm, aby prokázal, že to, co tvrdí v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty, odpovídá realitě. Správce daně zhodnotil důkazy, které sám opatřil případně tak učinil prostřednictvím dožádaných správců daně či mezinárodní součinností. Jestliže žalobce toto zboží pořídil v rakouské rafinérii, naložil jej na svůj dopravní prostředek a následně s ním v tuzemsku obchodoval, pak dodání zboží s přepravou vyložily finanční orgány správně a toto zjištění má oporu ve výsledcích dokazování.

Nezbývá než zopakovat, že argumentace celními předpisy či předpisy o spotřebních daních nemá místo.

Pořízení zboží v souzené věci je dodáním zboží spojeným s přepravou. Místem plnění ve smyslu § 7 odst. 2 bylo Rakousko. V Rakousku žalobce zboží převzal na svůj dopravní prostředek (účetnictvím je doloženo, že zajišťuje dopravu výlučně pro sebe) a toto zboží dále v tuzemsku prodával. Proto výklad pojmu nakládat se zbožím jako vlastník nikterak neodporuje rozsudku Nejvyššího správního soudu, na který žalobce pod čarou na straně 17 žaloby odkazuje. Pohonné hmoty byly zcela nepochybně v Rakousku nakoupeny, proto tu existuje smluvní vztah, jestliže se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu. To pak zakládá povinnost pořízené zboží zdanit. Nutno poznamenat, že daň při tomto pořízení zboží z jiného členského státu nebyla žalobcem ani jiným subjektem, který pořízení zboží v řetězci fakturoval, přiznána a zaplacená. Místem plnění při dodání zboží, které bylo dodáno s přepravou, je místo, kde se toto zboží nacházelo v době zahájení přepravy. To je zcela zjevné z ustanovení § 7 odst. 2 zákona. Nejde tu proto o pouhé naložení pohonných hmot, ale s tímto naložením pohonných hmot jsou spojeny důsledky předpokládané zákonem. Na tom nemůže nic změnit, zda toto zboží bylo dopravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Zahraniční dodavatel pak žalobci zboží předal, tento okamžik předání zboží představuje podle předpisů o dani z přidané hodnoty dodání zboží s přepravou a Rakousko se považuje za místo, kde zboží bylo dodáno. Není bez významu, že předání zboží byl přítomen výlučně žalobce, neúčastnil se jej žádný ze subjektů postupně vystavujících faktury na příjemce zboží v řetězci. Je-li podle vnitrostátních předpisů i podle Směrnice místem dodání zboží pořízeného v jiném členském státě Rakousko, pak se žalobce v Rakousku dostal do postavení ekonomického vlastníka.

Jde-li o postup předpokládaný zákonem o dani z přidané hodnoty, pak nelze uvažovat o případném celním deliktu či trestném činu.

Žalobce argumentuje shodným případem, jímž má být rozsudek Krajského soudu v Praze č.j. 45 Af 13/2012-153. Podepsaný soud se s tímto rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015 obeznámil a porovnáním údajů, které lze z rozsudku Krajského soudu v Praze vysledovat se zjištěními plynoucími v souzené věci, nelze učinit úsudek o tom, že jde o shodný případ. V souzené věci žalobce vystupuje jako dopravce, který přebírá

v Rakousku zboží a toto zboží následně sám prodává, přičemž toto zboží podléhá několika opakovaným fakturacím v řetězci. Ve věci souzené pražským soudem vstupoval žalobcem jako první subjekt tohoto řetězce, ten zmocňoval dopravce k provedení přepravy a představoval současně mezičlánek v dodavatelském řetězci s jedinou intrakomunitární přepravou. Povinností finančních orgánů je řídit se zákonem a tatáž povinnost ve smyslu článku 95 odst. 1 Ústavy ČR vztahuje se též na soud. Soud není povinen řídit se výkladovými stanovisky zaujatými soudem na stejné úrovni v jiné věci. Sjednocování judikatury je na Nejvyšším správním soudu. Nutno poznamenat, že bez znalosti obsahu spisu, ze kterého vycházel Krajský soud v Praze, nelze učinit úsudek o tom, že jde o shodné případy. Bez významu není skutečnost, že výzva hodnocená Krajským soudem v Praze byla zhodnocena jako vadná, což se promítlo do rozhodování o této věci.

K žalobnímu bodu o nesprávné aplikaci evropského práva je nejprve zapotřebí připomenout, že při výkladu rozhodných pojmů bylo finančními orgány vycházeno z judikatury Soudního dvora Evropské unie, které se vztahují k dodání zboží s přepravou. Především bylo vycházeno z rozsudku ve věci C-245/04 EMAG, podle kterého přepravu zboží uvnitř Společenství lze přiznat pouze jedné transakci v řadě, další transakce se nahlízejí jako dodání zboží bez přepravy a místo dodání se nachází buď v místě odeslání či dodávky. Způsob určení, ke kterému dodání je zapotřebí přepravu přiřadit, vyložil Soudní dvůr Evropské unie ve věci C-430/09 Euro Tyre. Podle tohoto rozsudku určení plnění, ke kterému je zapotřebí přiřadit přepravu, závisí na okolnostech projednávané věci a je zapotřebí zjišťovat, které z obou dodání splňuje všechny podmínky vázané k dodání uvnitř Společenství. Z těchto východisek bylo pak vycházeno při aplikaci § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Soud nesdílí názor žalobce, že Směrnice Rady č. 206/112/ES byla do zákona o dani z přidané hodnoty implementována nesprávně. Intrakomunitární dodávky nejsou řešeny výlučně v článku 138 odst. 2 písm. b) Směrnice, jak uvádí se v žalobě, ale osvobození od daně vztahující se na dodání zboží je regulováno všemi normami obsaženými v článku 138 Směrnice. Základní úpravu obsahuje článek 138 odst. 1 zákona a vedle osvobození od daně podle tohoto předpisu jsou tu v odstavci 2 upraveny další důvody zakládající osvobození od daně. Na souzenou věc se vztahuje právě článek 138 odst. 1 zákona, jehož implementace byla provedena v § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Na věc nelze vztáhnout článek 138 odst. 2 písm. b) o dodání výrobků podléhajících spotřební dani. Není tu totiž žádný vztah mezi předpisy o dani z přidané hodnoty a předpisy o spotřebních daních, jak vyložil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 11. 2015 v řízení vedeném pod sp. zn. 5 Afs 77/2015. Pro účely spotřební daně totiž není vůbec významné, kdo je vlastníkem zboží. Protože tato skutečnost má zásadní význam pro určení přechodu vlastnictví při dodání zboží mezi členskými státy, je zapotřebí zjišťovat rozhodné skutečnosti pro posouzení podmínek nároku na daňový odpočet výlučně se zřetelem k předpisům zákona o dani z přidané hodnoty. Pro věc má význam skutečnost, že žalobce je registrován jako plátce daně.

Soud proto uzavřel, že v souzené věci se jedná o dodání zboží, tak jak je pro osvobození od daně uvažováno v článku 138 odst. 1 Směrnice, nikoli o dodání pohonných hmot podřaditelné článku 138 odst. 2 písm. b) Směrnice. Z toho důvodu nemůže obstát argumentace žalobce dovolávající se § 64 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

Poznamenává se, že není dostatečně zřejmé, na jaký dokument žalobce odkazuje, má-li jít o stranu 4 kasační stížnosti žalobce, což má za následek, že soud může vycházet

výlučně z toho, co se uvádí na straně 25 žaloby bez případné návaznosti na další okolnosti uvedené v žalobcem označeném dokumentu.

Jestliže Směrnice byla implementována správně, pak povinností finančních orgánů je řídit se vnitrostátním právem a nebylo zapotřebí přímo aplikovat předpisy Evropské unie. Z napadeného rozhodnutí nelze rovněž vysledovat, že finanční orgány předpokládají, že rakouský daňový subjekt se bude řídit českým právem. V souzené věci byly hodnoceny podmínky českého daňového subjektu pro uplatnění nároku na daňový odpočet a bylo proto zapotřebí postupovat podle vnitrostátního práva, což se také stalo. V souzené věci byly pohonné hmoty dodány s dopravou z členského státu, proto bylo zapotřebí zabývat se okamžikem dodání tohoto zboží, ve kterém místě nastalo a zjistit okamžik přechodu vlastnického práva k tomuto zboží. To se právě v průběhu řízení dělo, bylo tak činěno ve vztahu k tuzemskému daňovému subjektu a z napadeného rozhodnutí nelze dovodit, že by rakouský plátce neměl respektovat rakouské či unijní právo. Mezi žalobcem a finančními orgány je tu rozpor v tom, které normě článku 138 Směrnice věc podřadit. Rozdíl mezi těmito právními názory neznamena, že finanční orgány evropské právo nepochopily.

Právní názor žalovaného obsažený v odstavci 54 na straně 19 napadeného rozhodnutí zcela odpovídá výkladu zaujatému Nejvyšším správním soudem o vztahu zákona z přidané hodnoty a zákona o spotřebních daních, jak učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2015.

Soud nesdílí názor žalobce, že žalovaný v odstavci 54 napadeného rozhodnutí nesprávně vysvětluje osvobození od daně podle článku 138 odst. 2 písm. b) Směrnice a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-453/03. Výkladem zaujatým v této části rozhodnutí nedochází k žádné záměně daňové povinnosti, naopak žalovaný zcela správně vysvětlil a uvedl důvody, pro které se ustanovení článku 138 odst. 2 písm. b) Směrnice promítlo do § 64 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Zdůrazňuje se skutečnost, že na dodavatele se vztahuje dodání zboží osobě k dani povinné, která není registrována k dani a poukazuje se na další tam uvedené zákonné požadavky. Právě proto, že žalobce je plátcem daně v tuzemsku, nelze postupovat podle článku 138 odst. 2 písm. b) Směrnice a § 64 odst. 3 zákona. Na souzenou věc plně dopadá článek 138 odst. 1 Směrnice.

Jak již bylo uvedeno, na souzenou věc nelze vztáhnout článek 138 odst. 2 písm. b) Směrnice 2006/112/ES, jak bylo prve uvedeno, a proto není důvod řízení přerušit a položit předběžnou otázku, tak jak navrhuje žalobce, organizuje-li kupující přepravu z jiného členského státu, nebo během této přepravy figuruje jako dopravce. Podle názoru podepsaného soudu byl význam dodání zboží s přepravou zcela jednoznačně a dostatečně vyložen právě se zřetelem k tomu, že jedná se o zdanění daní z přidané hodnoty rozsudkem soudu Evropské unie ve věci vedené pod sp. zn. C-430/09 Euro Tyre.

Žalobce na podporu svého právního názoru předložil krajskému soudu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2014 č.j. 4 Afs 22/2015-104, ze kterého citoval odstavce 55 a 57. K této argumentaci soud především uvádí, že Nejvyšší správní soud se zabýval rozhodnými podmínkami pro vydání zajišťovacího příkazu a uzavřel, že takové podmínky neshledal. V souzené věci se však jedná o dodatečné doměření daně. Okolnost, že Nejvyšší správní soud neshledal dostatečné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, ještě neznamena, že nejsou splněny podmínky pro dodatečné doměření daně. Ostatně i sám Nejvyšší správní soud v odstavci, na který žalobce odkazuje, nevylučuje, že daň může být

skutečně doměřena a úsudek o tom, že pro tento postup v daném stádiu, tedy při rozhodování o zajišťovacím příkazu učiněná zjištění nenasvědčují, se dovozuje výlučně z toho, co se uvádí v odůvodnění rozhodnutí finančních orgánů.

V souzené věci tomu tak však není, jestliže se jednalo o dodání pohonných hmot spojené s přepravou z jiného členského státu Společenství, tato přeprava byla v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie přiřazena k jedné z dodávek v řetězci, byl zhodnocen okamžik dodání zboží s přepravou, označeno místo dodání tohoto zboží a v návaznosti na to učiněno zjištění o tom, kdy na žalobce přešlo oprávnění nakládat s pořízeným zbožím jako s vlastním.

V důsledku aplikace předpisů uvedených v předchozí pasáži rozsudku pak nelze mít za prokázané, že jednalo se o tuzemské místo plnění, což má za následek, že nárok na daňový odpočet nelze uplatnit tak, jak učinil žalobce. Ten neprokázal, že dané obchodní případy se reálně neuskutečnily tak, jak je deklarováno daňovými doklady.

Soud proto uzavřel, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s předpisy, kterých se žalobce dovolává.

Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Poučení:

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

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 27. dubna 2016

předsedkyně senátu:
JUDr. Věra B a l e j o v á v. r.

Za správnost vyhotovení:
Sládková Blanka