



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobce **J. t. s.r.o.**, zastoupeného JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, 256 01 Benešov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 20. 12. 2012, č. j. 7771/12-1300-203500,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 20. 12. 2012, č. j. 7771/12-1300-203500, s e z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení částku 11.228,- Kč k rukám jeho právního zástupce JUDr. Martina Vychopeně, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou doručenou nadepsanému soudu dne 18. 2. 2013 se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „odvolací orgán“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr Finančního úřadu

v Benešově (dále jen „finanční úřad“) ze dne 21. 6. 2012, č. j.132129/12/021912203967 (dále jen „platební výměr finančního úřadu“), jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za srpen 2011 v celkové výši 23.539.997,- Kč.

Žalobce ve své žalobě nejprve popsal skutkový základ věci. Uvedl, že se společností F. E. T. – xx (dále jen „F.E.T.“) uzavřel rámcovou kupní smlouvu na dodávku pohonných hmot, kdy žalobce nakupoval pohonné hmoty od společnosti F.E.T., která v právních vztazích vystupovala jako tuzemský distributor pohonných hmot. Náklady přepravy zboží byly žalobci fakturovány, žalobce tyto faktury platil a řádně o těchto platbách účtoval. Sjednaná kupní cena pohonných hmot byla snížena o náklady (cenu) přepravy, neboť přepravu zboží zajišťovaly třetí osoby, najatí smluvní přepravci. Prodej pohonných hmot probíhal tak, že zákazníci žalobce si v ranních hodinách objednávali pohonné hmoty na obchodním oddělení žalobce. Objednávky probíhaly minimálně 1 den předem. Na základě objednávky ověřil pracovník žalobce dostupnost poptávaného zboží podle nabídek jednotlivých dodavatelů (tuzemských distributorů pohonných hmot). Vybral cenově a vzdálenostně nejvýhodnější nabídku a požadovaný druh a množství zboží na daný den objednal. K jednotlivým dodávkám pohonných hmot současně objednal u smluvního přepravce potřebný počet vozidel. Od vybraného dodavatele následně žalobce obdržel informace k možnosti nakládky pohonných hmot. Pokud se jednalo o nakládku mimo území České republiky (dále jen „ČR“), pak těmito informacemi byly také informace o příjemci a odesílateli pohonných hmot a o místě uvolnění pohonných hmot do volného oběhu v ČR. Tyto informace předal žalobce konkrétnímu přepravci. Na základě těchto pokynů byla následující den uskutečněna nakládka pohonných hmot a doprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně tuzemskému příjemci. Po uvolnění zboží do volného oběhu bylo zboží předáno dodavateli žalobce. Za žalobce přebíral zboží konkrétní řidič na základě plné moci. Tento řidič poté vyplnil dodací list, s nímž bylo zboží dodáno konečnému příjemci. Na základě dodacích listů a faktury od dodavatele žalobce následně fakturoval zboží včetně nákladů přepravy zákazníkovi. Náklady přepravy byly přepravní společností vyúčtovány žalobci, který je zaplatil. V souladu s výše popsaným postupem pak žalobce na jedné straně zaplatil DPH z prodaných pohonných hmot, na druhé straně nárokoval tomu odpovídající odpočet této daně. Žalovaný v daňovém řízení neuznal nárok žalobce na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění v celkové výši 25.764.577,76 Kč. Jednalo se o shora popsaným způsobem realizované dodávky zboží žalobci od společnosti F.E.T., které bylo vyfakturováno fakturami – daňovými doklady č. xx. Celková hodnota dodaného zboží v cenách bez DPH činila 126.822.888,84 Kč, celková DPH se sazbou 20% činila 25.764.577,76 Kč. Kupní cena za dodané zboží byla řádně uhrazena bankovním převodem, a to včetně DPH. Žalovaný ve zprávě z daňové kontroly přijal závěr, že společností F.E.T. nevznikla povinnost přiznat tuzemskou DPH, neboť v daném případě nešlo o zdanitelné plnění a daň byla uplatněna nesprávně. Vyvodil dále, že předmětná dodání zboží nelze posoudit ani jako pořízení zboží z jiného členského státu. Žalobce v průběhu daňového řízení navrhoval provedení důkazů, které by prokazovaly jeho výše uvedená tvrzení a správnost postupu, avšak správce daně navržené důkazy (důkaz mezinárodními nákladními listy, doklady o dopravě vybraných výrobků a dodacími listy) neprovedl. Tyto důkazy navrhoval žalobce ve svém doplnění odvolání ze dne 12. 9. 2012.

Žalobce má za to, že napadené rozhodnutí je nezákonné, což podrobněji popsal v jednotlivých žalobních bodech.

Žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného, který dospěl k závěru, že je zřejmé, že obchodní transakce mezi žalobcem a společností F.E.T. byly jedním z článků řetězového obchodu s pohonnými hmotami. V daném případě se jednalo o obchodní transakce, jejich obsahem bylo několik po sobě navazujících dodávek pohonných hmot, při kterých docházelo k jejich přemístění z jednoho členského státu EU do státu druhého, tedy uvnitř Společenství. V případě těchto navazujících (neboli řetězových) dodávek uvnitř Společenství platí, že přeprava může být přičtena pouze jednomu z dodání v rámci těchto řetězových dodávek a pouze toto jediné dodání může být osvobozeno od daně. Dle žalobce byla v posuzovaném případě přeprava přičtena prvnímu dodání a pouze toto dodání mohlo být osvobozeno od daně z titulu intrakomunitárního dodání zboží. Jakékoliv dodání zboží následující po dodání spojeném s intrakomunitární přepravou má místo uskutečnění zdanitelného plnění v ČR [dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) a v souladu s § 7 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 47/2011 Sb. účinném od 1. 4. 2011 (dále jen „zákon o DPH“)]. Žalobce tvrdí, že jím přijaté dodávky od společnosti F.E.T. časově následovaly po dodání spojeném s intrakomunitární přepravou a tudíž se i místo zdanitelného plnění nacházelo v ČR. Okolnosti dodání zboží ze dne 4. 8. 2011, které byly obdobné i ve všech ostatních případech, tento názor žalobce potvrzují. Zboží bylo přepraveno společností J. s.r.o., což vyplývá i z mezinárodních nákladních listů, na kterých je jako odesílatel uvedena společnost S. A. GmbH a jako příjemce společnost P. O. s.r.o. Z hlediska celních předpisů bylo zboží přepraveno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pod celním dohledem, kde jako oprávněný příjemce musel figurovat subjekt nacházející se v řetězci dodávek před žalobcem, neboť ten dodával již konečnému příjemci.

Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného v tom smyslu, že v dané věci šlo o obchodní transakce spojené pouze s jednou přepravou, a to proto, že se jednalo o navazující dodávky zboží, které podléhaly spotřební dani z minerálních olejů. Bez ohledu na počet přeprav, žalobce rovněž nesouhlasí se závěrem žalovaného, že posuzované dodávky mezi společností F.E.T. a žalobcem byly spojené intrakomunitární přepravou. Těmto dodávkám totiž časově předcházely obchodní transakce, kde probíhala doprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která začínala v jiném státě EU (Rakousku) a byla ukončena v ČR. Další navazující doprava pak probíhala po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně po území ČR.

Žalobce rovněž nesouhlasí se závěrem žalovaného, že rozhodující a dostatečně průkazné pro posouzení přiřazení přepravy je to, že žalobce zajistil, resp. uhradil náklady přepravy zboží. Dle judikatury SD EU v případě řetězových dodávek zboží, které je současně předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato doprava přičtena, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství.

Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, který za zajištění přepravy považuje jedinou skutečnost, a to že žalobce uhradil faktury za přepravu zboží a řádně o nich ve svém účetnictví účtoval. U předmětných obchodů se žalovaný vůbec nezabýval dalšími doklady, jimiž byly doklady o uzavření přepravní smlouvy mezi odesílatelem a dopravcem dle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) vyhlášené ve Sbírce zákonů pod č. 11/1975 Sb., ve znění sdělení č. 108/2006 Sb.m.s. (dále jen „Úmluva CMR“), neposuzoval doklady, které žalobce předložil a které musel žalobce, resp. jeho dodavatelé

obstarat k celnímu a dalším úředním jednáním prováděným před vydáním zboží a nezabýval se ani osobou příjemce uvedenou na dokladech CMR a výkonem dispozičních práv odesílatele či příjemce. Z provedených důkazů dále jednoznačně vyplynulo to, že kupní cena zboží, za niž žalobce koupil zboží od svého dodavatele, byla snížena o cenu přepravy tohoto zboží, jejíž náklady nesl žalobce.

Žalobce považuje za nesprávný závěr žalovaného, že plnění, která žalobce přijal od společnosti F.E.T. nebyla dodáním zboží v tuzemsku, nebyla předmětem daně a společnost F.E.T. na vystavených dokladech uvedla chybně daň. Bylo zjištěno, že správce daně, příslušný ve věci DPH pro společnost F.E.T., jednoznačně považuje tyto obchodní transakce za uskutečnitelná zdanitelná plnění a současně přiznává nárok na odpočet DPH. Tím tedy tento správce daně zastává a vyjádřil právní názor, že se jedná o dodání zboží s místem plnění v ČR. V opačném případě by musel zamítnout nárok na odpočet DPH. Žalobce dále zjistil, že obdobně postupoval správce daně příslušný společnosti M. P. s.r.o., která byla dodavatelem zboží pro společnost F.E.T. Žalobce je přesvědčen o tom, že stejně bylo postupováno i v předcházejících obchodních transakcích, počítaje v to oprávněného příjemce, u něhož byla ukončena doprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Pro posouzení věci považuje žalobce za důležité i to, že Celní ředitelství, jako jeden ze správců daně, ve svém Povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků z jiných členských států EU v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, vydávaném na základě § 22 zákona č. 353/2004 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), jasně specifikuje a určuje příjemce zboží v ČR. Spolu se zahraničním správcem daně totiž monitoruje cestu zboží mezi dvěma členskými státy elektronickým průvodním dokladem v režimu podmíněného osvobození. Na území ČR pak Celním ředitelstvím pověřená osoba uvolňuje zboží do volného oběhu a vystavuje doklad o přepravě zboží, což je označováno za tzv. druhou fázi přepravy po území ČR. V této fázi je rozhodnutím Celního ředitelství jasně určen daňový subjekt – příjemce zboží z jiného členského státu, který pro účely DPH jako první uvádí tuto daň na výstupu. Žalobce tímto subjektem v posuzovaném případě nebyl. Celní ředitelství má možnost prostřednictvím elektronického dokladu ARC společně se správcem daně evropských států průběžně elektronicky kontrolovat pohyb zboží. Žalobce nemá právo tuto informaci od Celního ředitelství získat, a proto v daňovém řízení navrhoval provedení důkazu zprávou Celního ředitelství, avšak bezvýsledně. Správce daně v řízení zcela opomenul posoudit vzájemnou souvislost a podmíněnost obou daňových režimů, tedy režimu DPH a spotřební daně.

Konečně žalobce tvrdí, že řádně prokázal žalovanému oprávněnost nároku na odpočet DPH z faktur přijatých od společnosti F.E.T. Oprávněnost tohoto nároku žalovaný popřel pouze a výlučně na základě svého (podle názoru žalobce nesprávného) právního názoru, že přijatá zdanitelná plnění nebyla na straně společnosti F.E.T. předmětem daně. Akceptací tohoto právního názoru by však došlo k tomu, že u všech předcházejících dodání zboží v případě těchto řetězových dodávek nepřísluší ČR žádná DPH. Žalobce namítá, že pokud se vyskytla v předchozích řetězových dodávkách trestná činnost typu „Missing Trader Intracommunity Fraud“ nebo podobná, v jejímž důsledku došlo k nezákonnému krácení DPH, nemůže být tato skutečnost kladena k jeho tíži. Žalobce se totiž choval ke svým dodavatelům s řádnou obezřetností a učinil vše, co po něm lze rozumně požadovat pro to, aby si ověřil své dodavatele, jejich spolehlivost a věrohodnost. Rovněž zboží bylo řádně předáno a

vyúčtováno. Žalovaný se svým rozhodnutím evidentně snaží o to, aby následky takového krácení DPH jinými subjekty zhojil na žalobci.

Žalobce rovněž považuje za nesprávný závěr správce daně z průběhu daňové kontroly o tom, že dodávky zboží, které žalobce přijal od společnosti F.E.T., byly dodávkami spojenými s přepravou, místo plnění těchto dodávek bylo údajně v jiném členském státě a tato plnění proto nebyla předmětem DPH ve smyslu § 2 zákona o DPH, nebyla zdanitelným plněním a samotná společnost F.E.T. na vystavených dokladech chybně uvedla tuzemskou DPH. Je důležité poznamenat, že společnost F.E.T. kupovala zboží od svého dodavatele, společnosti M. P. s.r.o., se sídlem xx. Žalobce je toho názoru, že ve všech jednotlivých obchodních případech došlo na straně společnosti F.E.T. k dodání zboží ve smyslu článků 14 až 19 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice o DPH“), resp. dodání zboží, které je předmětem daně dle § 13 zákona o DPH. K dodání zboží došlo v tuzemsku, a to po ukončení přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která začínala v jiném státě EU a byla ukončena v ČR. Následná přeprava zboží se uskutečňovala výhradně v tuzemsku. Nárok na odpočet, který žalobce uplatnil v daňovém přiznání k DPH za měsíc srpen 2011, je dán čl. 167 Směrnice o DPH, resp. § 72 a násl. zákona o DPH. Bránění uplatnění nároku na odpočet ze strany správce daně, tedy odečtení daňového zatížení, k němuž došlo v předcházejícím stupni, považuje žalobce za porušení základních zásad daňové neutrality DPH.

Žalobce nemůže souhlasit ani s odůvodněním napadeného rozhodnutí, kdy žalovaný v něm mimo jiné argumentuje rozsudkem SD EU ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04 EMAG, neboť závěry tohoto rozhodnutí jednoznačně svědčí argumentaci žalobce. Závěr uvedený v tomto rozsudku byl dále rozvinut v případě C- xx. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí vyplývá, že v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Toto celkové posouzení všech okolností případu žalovaný neprovedl. Nepřihlédl ke všem tvrzením žalobce, neprovedl všechny potřebné a navrhované důkazy a proto nesprávně žalobci neuznal nárok na odpočet DPH. Dle žalobce bylo jasné prokázáno, že dodavatelem žalobce byla společnost F.E.T., která zboží nakoupila od společnosti M. P. s.r.o. Obě tato předcházející dodání byla deklarována jako dodání s místem plnění v ČR časově následující po dodání spojeném s intrakomunitární přepravou mezi dvěma členskými státy a tudíž i místo dodání zboží v transakci mezi společnostmi F.E.T. a žalobcem se nacházelo v ČR a podléhalo zdanění DPH. Společnost F.E.T. fakturovala DPH žalobci právem, žalobce DPH zaplatil, a tedy právem sám nárokoval odpočet DPH jakožto odvedený na vstupu.

Konečně žalobce uvádí, že byl zkrácen na svých právech v důsledku porušení svých práv v daňovém řízení, když finanční úřad zahájil daňovou kontrolu s tím, že předmětem daňové kontroly bude DPH za zdaňovací období srpen 2011. Žalobce žádal správce daně, aby sdělil, jaké má pochybnosti při zahájení daňové kontroly, tento však žádné pochybnosti nesdělil, ve svém vyjádření pouze uvedl, že pochybnosti budou žalobci sděleny písemně dodatečně. Následovalo stanovisko správce daně, v němž uvedl, že z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá pro správce daně povinnost sdělovat žalobci při zahájení daňové

kontroly pochybnosti, a proto nemůže požadavku na sdělení pochybností při zahájení kontroly vyhovět. Dle názoru žalobce postupoval správce daně v rozporu s § 86 odst. 2 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a bránil žalobci uplatňovat jeho právo na vyvrácení pochybností vyjádřené správcem daně. Správce daně dodatečně zaslal žalobci své sdělení, že k zahájení daňové kontroly za srpen 2011 byl veden skutečnostmi, které zjistil při předchozích daňových řízeních, které u žalobce prováděl a které se týkají společností A. T. K. s.r.o. a D. B. s.r.o., za účelem zjištění, zda se žalobce nestal součástí podvodného řetězce, když jeho dodavatelé znaky podvodného řetězce vykazují, a to nekontaktnost pro správce daně a neplnění povinností vůči správci daně. Tyto správcem daně tvrzené pochybnosti se následně ukázaly jako zástupné, neboť dle protokolu č.j. 103481/12/021931201395 ze dne 26. 4. 2012 a ze zprávy o daňové kontrole č.j. 131370/12/021931201395 ze dne 20. 6. 2012 vyplývá, že společnosti A. T. K. s.r.o. a D. B. s.r.o. nebyly nijak šetřeny, ani se v průběhu daňové kontroly neukázaly žádné náznaky podvodného řetězce. I zde dle názoru žalobce správce daně postupoval v rozporu s § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Tento svévolný postup správce daně vyniká zvláště v souvislosti s tím, že správce daně uložil svým rozhodnutím č.j. 66912/10/021931203980 ze dne 29. 6. 2010 s účinností od 1. 8. 2010 povinnost vést zvláštní záznamy potřebné pro stanovení daňového základu a daně, a to o všech nakoupených a prodaných vybraných minerálních olejích resp. pohonných hmotách. Žalobce tuto povinnost plnil řádně a s pracovníky správce daně aktivně spolupracoval při odstraňování všech nejasností.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 18. 3. 2013 uvedl, že žalobcovou relevantní námitkou v rovině právní je jím rozporované posouzení správce daně a žalovaného, že místem plnění předmětných pohonných hmot nebylo tuzemsko. Žalobce rozporuje i závěr žalovaného, že v dané věci (obchodní transakci) mělo dojít k jediné přepravě zboží. Dále žalobce vznesl námitku, že nesouhlasí se žalovaným v tom, že obchodní transakce mezi ním a společností F.E.T. byly jedním z článků řetězového obchodu s pohonnými hmotami. Žalobce se snaží vyloučit to, že není na místě volit terminologii obdobnou té, kterou užívá zejména SD EU ve vztahu k rozhodování obchodních případů, které jsou stiženy záměrem ke zneužití společného systému DPH. Tuto argumentaci považuje žalovaný za zcela irrelevantní, neboť předmětné otázky nebyly předmětem ani odvolacího ani nalézacího řízení před správcem daně, nelze tedy zjišťovat či dovozovat eventuální nezákonnost rozhodnutí. Tyto námitky žalobce nejsou způsobilé být předmětem tohoto soudního řízení. K námitce ohledně posouzení místa plnění správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že bylo zřejmé, že obchodní transakce mezi společnostmi F.E.T. a žalobcem byly jedním z navazujících obchodů s pohonnými hmotami, jejichž původ byl v jiném členském státu. Tento závěr je ostatně seznatelný i z odkazů žalovaného na rozsudek SD EU ve věci C-xx H., kde SD EU dospěl k závěru, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí i daňové posouzení transakce, která ji předchází nebo po ní následuje. Transakce, které jsou spojené s přepravou, jsou považovány za intrakomunitární plnění a jsou osvobozené od daně. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci dané transakce byla zajištěna přeprava, a to buďto kupujícím nebo prodávajícím. Dle § 7 odst. 2 zákona o DPH platí, že 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. Tedy v případě dodávek, které

předcházejí dodávce spojené s přepravou, je místo plnění mimo tuzemsko a rovněž tak je místo plnění mimo tuzemsko i v případě dodávek spojených s přepravou z jiného členského státu do tuzemska. Proto, což je toliko aplikace právní úpravy - nikoli volná úvaha správce daně a žalovaného, předmětné obchody mezi společností F.E.T. a žalobcem nebylo možno posoudit ani jako porřízení zboží z jiného členského státu, neboť takto nebylo deklarováno, což by byl nezbytný předpoklad. V důsledku toho, že místo plnění nebylo v tuzemsku, nemohlo být takové dodání zboží předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH a nemohlo tak ani být zdanitelným plněním, neboť tímto může být toliko plnění, které je předmětem daně. Vyloučením věcné působnosti relevantní normativní právní úpravy tak již byl předurčen neodvratitelný následek, tedy, že nemohl vzniknout plátcí nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH. Dále žalovaný uvedl, že ke skutečnosti přepravy (jediné), se vyjádřili v rovině skutkové (právní rovina je zmíněna shora) jak jednatel společnosti F.E.T. P. Š., tak jednatelka žalobce Ing. K. a ostatně i jednatel společnosti J., s.r.o. Ing. Š.. Tito potvrdili, že dopravu objednával žalobce a tomuto byla taktéž doprava relevantního zboží fakturována. Ostatně v průběhu správy daně žalobce ani závěry správců daně, že transakce mezi žalobcem a společností F.E.T. lze považovat za dodání zboží spojené s přepravou, nerozporoval. Změna, kdy začal žalobce rozporovat učiněná skutková zjištění správce daně, nastala až ve chvíli, kdy mu vyšly najevo negativní důsledky (pro žalobce a jeho tvrzení obsažená v podaném daňovém přiznání), které však již toliko rezultovaly z návazně provedeného právního posouzení, do té doby nesporného skutkového stavu věci. Z tohoto pohledu je možno nabýt dojmu o možné účelovosti takových nyníjších tvrzení žalobce o nesprávně (či neúplně) zjištěném skutkovém stavu věci. Žalovaný proto musí nadále trvat na tom, že skutkový stav věci byl pro učiněné právní posouzení zjištěn zcela dostatečně a úplně. Pro stanovení místa plnění u předmětných dodávek pohonných hmot je dostačující zjištění, že právě žalobce byl tím, kdo zajišťoval dopravu. Z předložených účetních a dalších dokladů bylo ověřeno, že žalobce dopravu objednával, obdržel za tuto faktury – coby v nich uvedený odběratel, tyto hradil, účtoval o nich. Je zřejmé, že dodávkami spojenými s přepravou byly skutečně až dodávky společnosti F.E.T. pro žalobce, žádná dodání uskutečněná před touto transakcí s dopravou být spojena nemohla a ani nebyla. Proto neměla být na dodávku pohonných hmot od společnosti F.E.T. uplatněna tuzemská daň, neboť místo plnění bylo dle § 7 odst. 2 zákona o DPH mimo tuzemsko. Poměrně nepřiléhavě je dále v žalobě zmiňováno a odkazováno na rozhodnutí Celního ředitelství o příjemci zboží z jiného členského státu, které se však zabývá odlišnou stránkou obchodního případu – faktickým přijetím zboží a způsobilostí k němu, a není v této věci určujícím, neboť nespochybňuje závěry správce daně a žalovaného o uskutečnění přepravy a jejím počátku, tak jak toto vymezuje pro své účely zákon o DPH. V dalších podrobnostech žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a správní spis.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, v důsledku čehož přešla dosavadní působnost odvolacího orgánu na žalovaného.

Žalobce dne 25. 11. 2013 zaslal soudu doplnění žaloby, v němž uvedl, že v projednávaném případě došlo k tzv. intrakomunitárnímu plnění dodávek předmětných pohonných hmot bez povinnosti platit DPH mezi společnostmi D. M. GmbH a T. T. s.r.o., a to u neuznaného nároku na odpočet daně z faktur č. 11143, 11146 a 11147 za dodávky pohonných hmot, přijatých žalobcem od společnosti F.E.T. V této souvislosti žalobce doplnil,

že společnost D. M. GmbH nakoupila předmětné pohonné hmoty od společnosti S. A. G. m.b.H. Dále navrhl provést důkaz stáčeními listy, správními dokumenty S. A. G. m.b.H., mezinárodními nákladními listy, kopií e-mailové zprávy JUDr. T. L. ze dne 12. 11. 2013 a výslechem statutárního zástupce společnosti D. M. GmbH.

K výše uvedenému doplnění žaloby se žalovaný vyjádřil dne 9. 12. 2013 tak, že podání žalobce zapadá do kontextu toho, že žalobce začal rozporovat učiněná skutková zjištění správce daně až ve chvíli, kdy mu vyšly najevo negativní důsledky. Je však nutno uvést, že správce daně i žalovaný vycházeli ze skutkového stavu věci tak, jak tento byl i s ohledem na výsledek nesení důkazního břemene žalobcem těmto předložen a znám. Nynější náhlé doplnění skutkového stavu žalobcem, krom toho, že by mohlo navozovat dalších dojmů, přinejmenším navozuje právní stav ten, že je pro danou věc irelevantní, neboť z tohoto skutkového stavu věci nebylo při správě daní v této podobě vycházeno, proto těžko může svědčit o jeho nezákonnosti. Žalovaný dále upozornil na zásadu koncentrace v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

Dne 23. 7. 2014 žalobce navrhl, aby soud k důkazu vyžádal u Celního úřadu pro Jihočeský kraj doklady ze dne 9. 8. 2011, 12. 8. 2011 a 13. 8. 2011, kde byl dodavatelem S. A. a oprávněným příjemcem G. s.r.o.

Relevantní část správního spisu

Dne 20. 9. 2011 bylo finančnímu úřadu doručeno žalobcovo přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011. V rámci tohoto daňového přiznání žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH.

Na to dne 12. 10. 2011 zahájil finanční úřad u žalobce daňovou kontrolu (č. xx) podle § 87 odst. 1 daňového řádu, kdy předmětem daňové kontroly byla DPH za zdaňovací období srpen 2011. Žalobce požádal téhož dne finanční úřad, aby mu sdělil, jaké má pochybnosti při zahájení daňové kontroly. Finanční úřad na to žalobci sdělil, že pochybnosti mu budou sděleny písemně dodatečně. Dopisem ze dne 17. 10. 2011 bylo finančním úřadem žalobci sděleno, že požadavku na sdělení pochybností při zahájení daňové kontroly nelze vyhovět, neboť z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá pro správce daně povinnost sdělovat daňovému subjektu při zahájení daňové kontroly pochybnosti, na rozdíl od postupu k odstranění pochybností (§ 89 a § 90 daňového řádu), při kterém je tato povinnost jednoznačně dána. Dne 23. 11. 2011 žalobce prostřednictvím svého zástupce opětovně požádal finanční úřad o sdělení jeho pochybností a dále o sdělení důvodů dožádání č.j. 168127/11/021931201395 a č.j. 168133/11/021931201395. Dopisem ze dne 25. 11. 2011 bylo žalobci sděleno, že k zahájení daňové kontroly byl správce daně veden skutečnostmi, které zjistil při předchozích daňových řízeních, která u žalobce prováděl. Daňová řízení byla prováděna v souvislosti s dožádáními, která správce daně obdržel od správců daně místně příslušných obchodním partnerům žalobce. Jednou z takto zjištěných skutečností byla skutečnost, že společnosti A. T. K. s.r.o. byla z důvodu neplnění povinností vůči správci daně zrušena ke dni 18. 8. 2011 registrace plátce DPH. Tato společnost byla významným dodavatelem pohonných hmot žalobci. Další zjištěnou skutečností byla skutečnost, že další dodavatel pohonných hmot žalobci – společnost D. B. s.r.o. je nekontaktní. Vzhledem k těmto skutečnostem přistoupil správce daně k prověřování daňového přiznání za zdaňovací období srpen 2011 s cílem prověřit a zjistit, zda se žalobce nestal součástí podvodného řetězce, když jeho dodavatelé znaky podvodného řetězce vykazují. Skutečnosti prověřuje správce daně

formou dožádání zasílaných správčům daně místně příslušným dodavatelům a odběratelům žalobce a rovněž i správčům daně místně příslušným dalším subjektům zapojeným v řetězci obchodujících subjektů. V návaznosti na to byla odeslána i shora uvedená dožádání. Dopisem ze dne 6. 3. 2012 bylo finančním úřadem žalobci sděleno, že správce daně nabyt pochybnosti o správnosti stanovení místa plnění, dle jeho názoru je ve většině případů místo plnění v případě dodávek pohonných hmot žalobci mimo tuzemsko.

Při ústním jednání dne 26. 4. 2012 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolních zjištění, tedy že v případě dodávek pohonných hmot uskutečněných společností F.E.T. bylo zjištěno toto: Původ pohonných hmot byl v jiném členském státě (Rakousko, Německo). Pohonné hmoty byly stáčeny do automobilových cisteren přímo v rafineriích v jiném členském státě. Z rafinerie byly pohonné hmoty vezeny do ČR přímo ke konečnému odběrateli do čerpacích stanic. Odběratelem rafinerie byl tuzemský odběratel. Pohonné hmoty byly dodávány mezi několika subjekty s jedinou přepravou z rafinerie v jiném členském státě do čerpacích stanic v tuzemsku. Mezi prvním tuzemským odběratelem a společností F.E.T., která dodávala pohonné hmoty žalobci, bylo v řadě několik subjektů, které si mezi sebou pohonné hmoty dodávaly. Společnost F.E.T. dopravu pohonných hmot nezajišťovala ani nehradila. Dle rámcové smlouvy ze dne 6. 8. 2010 mezi dodavatelem společností F.E.T. a žalobcem jako odběratelem dopravu zajišťoval žalobce prostřednictvím svých smluvních dopravců. S přepravou bylo spojeno dodání pohonných hmot mezi společností F.E.T. a žalobcem. Veškerá dodání pohonných hmot uskutečněná před dodáním spojeným s přepravou byla dodáními mimo tuzemsko, neboť doprava pohonných hmot byla zajištěna až v rámci transakce mezi společností F.E.T. a žalobcem. Tyto skutečnosti byly zjištěny z předložených dokladů za kontrolované zdaňovací období a ze záznamní povinnosti k pohonným hmotám. Jednatelka žalobce Ing. P. K. vypověděla, že žalobce zajišťoval dopravu pohonných hmot, které žalobce nakupoval od společnosti F.E.T., případně dopravu zajišťovali další najatí přepravci. Žalobce hradil faktury za dopravu a měl je zahrnuty ve svém účetnictví. Jednatel společnosti J. s.r.o. pan Ing. J. Š. vypověděl, že přepravu pohonných hmot u společnosti J. s.r.o. objednávala jednatelka žalobce nebo pracovníci žalobce M. Š. aj. L.. Fakturováno bylo žalobci, který faktury hradil. Jednatel společnosti F.E.T. P. Š. vypověděl, že dopravu pohonných hmot dodávaných žalobci společnost F.E.T. nezajišťuje, řídí ji žalobce, který faktury za dopravu hradí a má je zahrnuty ve svém účetnictví. Dále sdělil, že cena za dopravu není zahrnuta v ceně pohonných hmot ani společností F.E.T. ani jejím dodavatelem a že do ceny pohonných hmot ji zahrnuje žalobce. Žalobce uplatnil nárok na odpočet daně na základě dokladů, na kterých společnost F.E.T. uvedla tuzemskou daň. Vzhledem k tomu, že předmětem daně s povinností uplatnit daň na výstupu je však pouze dodání zboží s místem plnění v tuzemsku a pouze toto plnění je plněním zdanitelným, společností F.E.T. nevznikla povinnost přiznat tuzemskou daň u plnění uskutečněných mimo tuzemsko a žalobci nevznikl nárok na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že odběrní místa byla v jiných členských státech (Rakousko, Německo), nelze jako místo plnění označit tuzemsko. Předmětné obchody mezi společností F.E.T. a žalobcem nelze posoudit ani jako pořízení zboží z jiného členského státu, neboť zboží nebylo pořízeno od osoby registrované k dani v jiném členském státě a ani předloženými doklady nebylo deklarováno pořízení z jiného členského státu. Protože se nejednalo o zdanitelná plnění, nevznikla u nich subjektu poskytujícímu toto plnění povinnost daň přiznat a daňovému subjektu, který plnění přijal, nevznikl nárok na odpočet daně. Plnění, která žalobce přijal od společnosti F.E.T. nebyla plněními zdanitelnými. Rovněž tak doklady, na základě kterých byl nárok na odpočet daně uplatňován, nejsou doklady daňovými ve

smyslu § 26 až § 28 zákona o DPH, neboť daňové doklady lze vystavit pouze ve vztahu k plněním, která jsou předmětem daně. Existence daňového dokladu je pak základní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH. Zákon o DPH se na plnění s místem plnění mimo tuzemsko nevztahuje. Tuzemská daň byla na předmětná plnění společností F.E.T. uplatněna nesprávně. Nesprávně uplatněná daň na plnění s místem plnění mimo tuzemsko, tedy na plnění nepodléhající dani, neopravňovala žalobce k uplatnění nároku na odpočet daně. Vzhledem k uvedeným skutečnostem posoudil správce daně nárok na odpočet daně jako neoprávněně uplatněný.

Dne 24. 5. 2012 vyjádřil žalobce svůj nesouhlas s výsledky kontrolních zjištění. Uvedl, že je zřejmé, že v případě dodávek od společnosti F.E.T. jde o obchodní transakce, kdy se jedná o několik po sobě navazujících dodávek a přitom dochází k přemístění zboží z jednoho členského státu EU do druhého. Současně se jedná o navazující dodávky zboží, které podléhají spotřební dani z minerálních olejů, kde probíhá doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která začíná v jiném státě EU a je ukončena v ČR. Další navazující doprava pak probíhá po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně po území ČR. Poukázal na dodávku od společnosti F.E.T. fakturovanou daňovým dokladem č. xx. Uvedl, že správci daně je jisté známo, že neexistuje žádné obecné pravidlo, podle kterého má být některé z po sobě následujících dodání určeno jako pořízení zboží z jiného členského státu spojené s přepravou. Považuje za nesprávný postup finančního úřadu, pokud s jistotou určil, že v případě dodávek zboží mezi společnostmi F.E.T. a žalobcem je místo zdanitelného plnění mimo tuzemsko, pokud nemá zcela jasno v otázce, u které z předcházejících nebo následujících dodávek se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu spojené s přepravou. Finanční úřad postupoval úředně nesprávně v tom, že celkově neposoudil všechny okolnosti u dodávek zboží počínaje dodáním zboží od S. A. GmbH až po konečného odběratele, kterým je v konkrétním případě T. O. spol. s r.o., a to především s určením, která z jednotlivých dodávek byla spojená s přepravou. V souladu s tímto tvrzením žalobce navrhl doplnit výsledek kontrolních zjištění těmito důkazy – k faktuře č. xx mezinárodní nákladní list Nr. 4050781, doklad o dopravě vybraných výrobků č. 263110054, dodací list 11058. Obdobné listiny navrhl jako důkaz i pro ostatní dodávky od společnosti F.E.T. Dále navrhl výslech svědka – jednatele společnosti M. P. s.r.o. a příslušné účetní doklady k prokázání dodavatele předcházející dodávky, dále výslechy svědků a příslušné doklady a ostatní písemnosti k předcházejícím dodávkám, a to včetně oprávněného příjemce až k prvnímu dodavateli, kterým je u této konkrétní dodávky S. A. GmbH. Dále žalobce požádal, aby byl výsledek kontrolních zjištění doplněn o důkazní prostředky a skutečnosti, které se týkají této jedné konkrétní dodávky, jejího oprávněného příjemce, kterému státní orgán (Celní ředitelství) udělil příslušné Povolení k přijímání vybraných výrobků z jiných členských států v režimu podmíněného osvobození. Dále bylo žalobcem navrženo, aby finanční úřad po doplnění dokazování jednoznačně stanovil, která z těchto navazujících dodávek je spojena s dopravou, a to i s přihlédnutím ke skutečnosti, že dochází také k ukončení dopravy okamžikem převzetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem na území ČR. Konečně jako důkaz navrhl, aby se finanční úřad vypořádal s právním názorem odvolacího orgánu ve věci daňového subjektu C., s.r.o., že při dodávkách pohonných hmot dle faktur vystavených žalobcem byly tyto doklady vystaveny neoprávněně.

Finanční úřad se dne 7. 6. 2012 vyjádřil k návrhům na doplnění dokazování. Dle finančního úřadu není třeba provádět důkaz mezinárodním nákladním listem Nr. 4050781,

dokladem o dopravě vybraných výrobků č. 263110054 a dodacím listem 11058, neboť není třeba prokazovat, že se jedná o několik po sobě navazujících dodávek a že přitom dochází k přemístění zboží z jednoho členského státu EU do druhého. Tato skutečnost je finančnímu úřadu známa a z předložených dokladů byla ověřena. Pro stanovení místa plnění bylo podstatné, která z řady po sobě jdoucích transakcí byla spojena s přepravou. V případě dodávek zboží od společnosti F.E.T. byla s dopravou spojena dodávka zboží k žalobci a právě při této dodávce došlo k přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemska. Do té doby se zboží nacházelo v jiném členském státě. Dle finančního úřadu není třeba provést výslech svědka – jednatele společnosti M. P. s.r.o. s ohledem na skutečnost, že již bylo zjištěno, že přepravu zboží zajišťoval žalobce a svědeckou výpověď bylo potvrzeno, že společnost M. P. s.r.o. přepravu zboží nezajišťovala. Není ani potřeba provádět výslechy svědků a provádět důkaz příslušnými účetními doklady k předcházejícím dodávkám, a to včetně oprávněného příjemce až k prvnímu dodavateli, kterým je u konkrétní dodávky SHELL AUSTRIA GmbH, neboť není třeba mapovat celý řetězec po sobě jdoucích dodávek zboží od počátku a není třeba zjišťovat ani oprávněného příjemce, neboť vše podstatné pro stanovení místa plnění v případě dodávek zboží od společnosti F.E.T. pro žalobce bylo zjištěno. Taktéž se finanční úřad vyjádřil k návrhu na důkazní prostředky a skutečnosti, které se týkají této jedné konkrétní dodávky, jejího oprávněného příjemce, kterému státní orgán (Celní ředitelství) udělil příslušné Povolení k přijímání vybraných výrobků z jiných členských států v režimu podmíněného osvobození. K návrhu, aby finanční úřad po provedení doplnění dokazování jednoznačně stanovil, která z těchto navazujících dodávek je spojena s dopravou, a to i s přihlédnutím ke skutečnosti, že dochází také k ukončení dopravy okamžikem převzetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem na území ČR, finanční úřad uvedl, že ze všech dosud zjištěných skutečností je zřejmé, které z dodávek zboží společností F.E.T. žalobci byly spojeny s dopravou. Na místo plnění nemá vliv ani to, kde dochází k ukončení dopravy. Dalším shora uvedeným návrhům na doplnění dokazování finanční úřad taktéž nevyhověl.

Dne 20. 6. 2012 byla finančním úřadem vyhotovena zpráva o daňové kontrole žalobce, v níž finanční úřad zdůvodnil shora uvedeným způsobem, proč nevyhověl návrhům žalobce na doplnění dokazování, shrnul kontrolní zjištění totožně jako při ústním jednání dne 26. 4. 2012, přičemž dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně v částce 25.764.577,76 Kč ze základu daně 128.822.888,84 Kč je neoprávněně uplatněný.

Platebním výměrem finančního úřadu ze dne 21. 6. 2012, č. j. 132129/12/021912203967, byla žalobci vyměřena daňová povinnost na DPH za měsíc srpen 2011 ve výši 23.539.997,- Kč.

Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce včasné odvolání, které odůvodnil tím, že je zřejmé, že u těchto konkrétních dodání jde o obchodní transakce, kdy se jedná o několik po sobě navazujících dodávek a přitom dochází k přemístění zboží z jednoho členského státu EU do státu druhého, tedy uvnitř Společenství. Současně se jedná o navazující dodávky zboží, které podléhají spotřební dani z minerálních olejů, kde probíhá doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která začíná v jiném státě EU a je ukončena v ČR. Další navazující doprava pak probíhá po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně po území ČR. Dále žalobce poukázal na judikaturu SD EU (např. C- C-xx E. H. E., C-84/09 X, C-436/09 Euro Tyre Holding BV), uvedl, že finanční úřad mu nesdělil své pochybnosti při zahájení daňové kontroly, později mu sdělil své pochybnosti, avšak tyto nijak nesouvisely s prováděnou kontrolou, finanční úřad postupoval

tedy v rozporu s § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Dále finanční úřad nepřipustil ani jeden z důkazních prostředků navržený žalobcem a toto řádně neodůvodnil. Dle jeho názoru je tento postup v příkrém rozporu s judikaturou SD EU, kdy mělo být určení plnění, jemuž má být přeprava přičtena, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Z průběhu daňové kontroly vyplývá, že v daném případě správce daně posuzoval pouze obchodní vztah mezi žalobcem a jeho dodavatelem F.E.T., výsledkem jeho posouzení je závěr, že v případě dodávek mezi společností F.E.T. a žalobcem bylo místo plnění mimo tuzemsko a že s přepravou byly spojeny dodávky od společnosti F.E.T. k žalobci. Z tohoto závěru plyne, že veškeré daňové příjmy z předcházejících dodání patří státu, ve kterém tyto řetězové dodávky začínají, zde tedy ve všech případech konkrétních dodávek počínajících v S. A. v L., tedy v Rakousku. Z tohoto pohledu se jedná samozřejmě i o dodání oprávněnému příjemci, u kterého končí doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která začíná v Rakousku a je ukončena v ČR. Před zahájením projednání zprávy o daňové kontrole žalobce žádal o přesunutí písemností z vyhledávací části spisu – přílohy k dožádání č. j. 114005/12 ze dne 27. 4. 2012 a žádal o nahlédnutí do těchto písemností a navrhoval je jako důkazní prostředek. Tomu finanční úřad nevyhověl s odůvodněním, že se týkají jiných subjektů. Žalobce však tyto listiny považoval za zcela zásadní pro dané daňové řízení. Žalobce následně podal stížnost, která byla posouzena jako důvodná. Z těchto písemností následně žalobce zjistil, že v obdobných obchodních případech řetězových dodávek Finanční úřad v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi podává oznámení na podezření ze spáchání trestného činu krácení daně u daňového subjektu K. s.r.o. Postup finančního úřadu považuje žalobce za nezákonný, protože žalobci bránil seznámit se se zcela zásadními skutečnostmi, které byly nutné pro další řízení, a dále nevzal tyto skutečnosti v úvahu při provádění svého dokazování. U daňového subjektu K. s.r.o. by nemohlo vzniknout podezření na trestnou činnost krácení daně v případě, že byl správný právní názor finančního úřadu na určení místa zdanitelného plnění v obdobných obchodních případech řetězových dodávek. Žalobce tak navrhl provést důkaz úředním záznamem Finančního úřadu v Benešově, č. j. 132192/12/021931201395, trestním oznámením Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi, poskytnutím informací pro odvolací orgán ze dne 28. 3. 2012, dožádáním Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 13. 7. 2012, odpovědí Finančního úřadu v Benešově na dožádání ze dne 6. 8. 2012, rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu o odvolání ze dne 7. 2. 2012, č. j. 1974/12-1300-105683, a to z důvodu jejich závěrů ohledně místa plnění.

Žalobce dále doplnil své odvolání podáním ze dne 6. 11. 2012, v němž uvedl, že má za to, že ve všech obchodních případech došlo na straně společnosti F.E.T. k dodání zboží ve smyslu článků 14 až 19 Směrnice o DPH, resp. Dodání zboží, které je předmětem daně dle § 13 zákona o DPH. Dle názoru žalobce došlo k dodání zboží v tuzemsku, tedy na daňovém území ČR po ukončení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která začínala v jiném státě EU a byla ukončena v ČR. Následná doprava zboží se uskutečňovala výhradně v tuzemsku. Nárok na odpočet, který žalobce uplatnil, je pak dán článkem 167 Směrnice o DPH, resp. § 72 zákona o DPH. Bránění uplatnění nároku na odpočet ze strany správce daně, tedy odečtení daňového zatížení, k němuž došlo v předcházejícím stupni, je porušením základních zásad daňové neutrality DPH. K prokázání, že k dodání zboží došlo v tuzemsku, že společnost F.E.T. uskutečnila zdanitelná plnění a řádně uplatnila DPH na výstupu, navrhl k důkazu faktury č.xx, dále priznání k DPH společnosti F.E.T. za srpen 2011

a související záznamní povinnost, protokol o ústním jednání č. j. 185858/12/001931100225 ze dne 4. 4. 2012 sepsaný Finančním úřadem pro Prahu 1, vyrozumění o vyřízení stížnosti č. j. 439616/12/001931101348 ze dne 20. 9. 2012, výslech svědka Ing. P. Š – vedoucího kontrolního oddělení Finančního úřadu pro Prahu 1, potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků společnosti F.E.T. ze dne 6. 1. 2012, č. j. 555399/11/001512104112. K prokázání, že společnost F.E.T. byla oprávněna k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění při pořízení tohoto zboží v tuzemsku, navrhl provést důkaz protokolem o ústním jednání č. j. 34189/11/010934108480 ze dne 17. 6. 2011 sepsaný Finančním úřadem pro Prahu 10, přiznáním k DPH společnosti MV PLUS s.r.o., výslechem svědka Ing. B. P., daňového poradce č. osv. 02906. K prokázání, že u těchto plnění k dodání zboží došlo v tuzemsku, že společnost M. P. s.r.o. uskutečnila zdanitelná plnění, uplatnila DPH na výstupu a řádně tuto daň přiznala ČR a k prokázání, že společnost M. P. s.r.o. byla oprávněna k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění při pořízení tohoto zboží v tuzemsku, navrhl provést důkaz přiznáním k DPH společnosti M. P. s.r.o. za srpen 2011 a související záznamní povinností a výslechem shora uvedeného daňového poradce. K prokázání, že k předcházejícím dodáním zboží došlo v tuzemsku anebo se jednalo o pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu článků 20 až 23 Směrnice o DPH resp. v režimu pořízení zboží z jiného státu EU dle § 16 zákona o DPH, navrhl provést důkaz přiznáním k DPH společnosti M. T. s.r.o. za srpen 2011 a související záznamní povinností, přiznáním k DPH společnosti C. s.r.o. za srpen 2011 a související záznamní povinností, přiznáním k DPH společnosti PT OIL spol. s r.o. za srpen 2011 a související záznamní povinností. K prokázání, že došlo ke zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu a že došlo v této souvislosti k ukončení dopravy na daňovém území ČR, navrhl provést důkaz jednotlivými daňovými doklady pro dopravu minerálních olejů u společnosti M. T. s.r.o. K prokázání, že došlo ke zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu a že došlo v této souvislosti k ukončení dopravy na daňovém území ČR, navrhl provést důkaz jednotlivými daňovými doklady pro dopravu minerálních olejů u společnosti C. s.r.o. a k prokázání, že došlo ke zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu a že došlo v této souvislosti k ukončení dopravy na daňovém území ČR, navrhl provést důkaz jednotlivými daňovými doklady pro dopravu minerálních olejů u společnosti P. O. spol. s r.o. Závěrem konstatoval, že právní názor finančního úřadu, dle kterého nedošlo u obchodních transakcí mezi žalobcem a společností F.E.T. ke zdanitelnému plnění v tuzemsku ani se nejednalo o pořízení zboží z jiného státu EU, je mimo daňovou realitu. Jeho právní názor znamená, že u všech předcházejících dodání zboží u těchto řetězových dodávek může jít o neprávem vybranou DPH s rizikem uplatnění práva na její vrácení.

Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí finančního úřadu s odůvodněním, že pro posouzení obchodních transakcí mezi společností F.E.T. a žalobcem bylo klíčové posoudit, zda lze obchodní případy považovat za dodání zboží s místem plnění v tuzemsku či nikoli. Je zřejmé, že obchodní transakce mezi společností F.E.T. a žalobcem byly jedním z článků řetězového obchodu s pohonnými hmotami, jejichž původ byl v jiném členském státě EU. Zboží bylo přepraveno z odběrního místa přímo ke koncovému zákazníkovi do ČR, dodání zboží bylo spojeno pouze s jednou přepravou. Světlo do problematiky řetězových obchodů vnesl judikát SD EU ve věci C-245/04 E. H. E. O. ze dne 6. 4. 2006. V tomto judikátu soud konstatoval, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava přičtena pouze jedné transakci. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí i daňové posouzení transakce,

kteřá jí předchází nebo po ní následuje. Transakce, které jsou spojené s přepravou, jsou považovány za intrakomunitární plnění a jsou osvobozené od daně. Ostatní transakce jsou považovány pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou. Daná transakce je spojená s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci dané transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím nebo kupujícím. Kontrolou bylo zjištěno, že dopravu objednával žalobce a žalobci bylo také fakturováno. Transakce mezi žalobcem a společností F.E.T. lze tedy prokazatelně považovat za dodání zboží spojené s přepravou. Z uvedeného má být zřejmé, že v případě dodávek, které předcházejí dodávce spojené s přepravou, je místo plnění mimo tuzemsko a rovněž tak je místo plnění mimo tuzemsko i v případě dodávek spojených s přepravou z jiného členského státu do tuzemska. Předmětné obchody mezi společností F.E.T. a žalobcem nelze podle napadeného rozhodnutí posoudit ani jako pořízení zboží z jiného členského státu, neboť zboží nebylo pořízeno od osoby registrované k dani v jiném členském státě a ani předloženými doklady nebylo deklarováno pořízení z jiného členského státu. V důsledku toho, že místo plnění nebylo v tuzemsku, nemohlo být takové dodání zboží předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH a nemohlo být ani plněním zdanitelným, neboť pouze plnění, které je předmětem daně, může být zdanitelným plněním (§ 2 odst. 3 zákona o DPH). Protože se nejednalo o zdanitelná plnění, nevznikl žalobci z těchto přijatých plnění nárok na odpočet daně, neboť dle § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně pouze z přijatých zdanitelných plnění. Plnění, která žalobce od společnosti F.E.T. přijal, nebyla plněními zdanitelnými. Z uvedeného je zřejmé, že tuzemská daň byla na předmětná plnění společnosti F.E.T. uplatněna nesprávně a žalobce si nárok na odpočet daně uplatnil v rozporu s § 72 zákona o DPH. K návrhu na provedení důkazu dožádáním Finančního úřadu pro Prahu 10 č. j. 453935/12/010934109467 a odpovědi č. j. 149668/12/021931201395 se žalovaný vyjádřil tak, že z písemností nelze dovodit, že by dožadující i dožádaný finanční úřad považoval za místo plnění tuzemsko. Z dalšího navrženého důkazu (rozhodnutí o odvolání Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu č. j. 1974/12-1300-105683) vyplývá pouze právní názor Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ke konkrétnímu případu a nelze ho tedy považovat za důkaz o tom, že plnění, která uskutečnila společnost F.E.T. a fakturovala předmětnými fakturami, byla předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Přiznání k DPH společnosti F.E.T., protokol o ústním jednání č. j. 185858/12/001931100225 ze dne 4. 4. 2012, vyrozumění o vyřízení stížnosti č. j. 439616/12/001931101348 ze dne 20. 9. 2012, potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků společnosti F.E.T. č. j. 555399/11/001512104112, prokazují pouze to, že společnost F.E.T. daň přiznala a zaplatila, nelze je však považovat za důkazy o tom, že místo plnění u předmětných dodávek bylo tuzemsko. Výslech Ing. Petra Švába nebyl proveden, neboť jeho výpověď by přinesla pouze informace o jeho právním názoru na předmětnou transakci. K návrhu na provedení důkazu protokolem o ústním jednání č. j. 34189/11/010934108480 ze dne 17. 6. 2011, přiznáním k DPH společnosti M. P. s.r.o. za srpen 2011 a výslechem svědka Ing. Borise Pospíšila odvolací orgán uvedl, že prokazování oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH společnosti F.E.T. není předmětem tohoto daňového řízení, ve kterém je zkoumána oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně žalobcem. Skutečnost, zda společnosti F.E.T. a M. P. s.r.o. uplatnily nárok na odpočet daně oprávněně či nikoli, nemůže mít vliv na názor odvolacího orgánu, že místo plnění u

předmětných dodávek bylo mimo tuzemsko. Výslech svědka Ing. Borise Pospíšila odvolací orgán považuje za nadbytečný, neboť jmenovaný se k předmětným dodávkám již dříve vyjádřil, navíc tento nemůže být o obchodních vztazích společnosti F.E.T. a žalobce lépe informován než jednatele těchto společností. Výpověď jmenovaného by nepřinesla žádné nové informace vztahující se k předmětným dodávkám, proto nebyl tento důkaz proveden. K navrženým důkazům přiznáními k DPH společností MORLENIX TRADE s.r.o., COSTARELLA s.r.o. a PT OIL spol. s r.o. a jejich záznamními povinnostmi odvolací orgán uvedl, že tyto doklady se týkají daňové povinnosti uvedených subjektů, v žádném případě nejsou důkazem o místě plnění předmětné dodávky, kterou společnost F.E.T. dodala žalobci. A konečně k přepravním dokladům společností MORLENIX TRADE s.r.o., COSTARELLA s.r.o. a PT OIL spol. s r.o., které měly dle žalobce prokázat ukončení přepravy předmětných dodávek v ČR, odvolací orgán uvedl, že vzhledem k tomu, že nebyla zpochybňována faktická uskutečnění plnění, nýbrž určení místa plnění obchodních transakcí, které proběhly mezi společnostmi F.E.T. a žalobcem, jeví se tyto důkazy bezpředmětnými. K námitce žalobce ohledně porušení povinnosti stanovené v § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu správcem daně odvolací orgán uvedl, že z uvedeného ustanovení nelze dovodit, že pochybnosti správce daně musí být daňovému subjektu sděleny při zahájení daňové kontroly. Z dalšího průběhu daňové kontroly je pak zřejmé, že právo zakotvené ve shora uvedeném ustanovení nebylo žalobci upřeno. Další skutečnosti týkající se záznamní povinnosti, považoval odvolací orgán za irelevantní. K námitce, že po výsledku kontrolního zjištění navrhl žalobce doplnění dokazování, ale správce daně je bezdůvodně neprovedl, odvolací orgán uvedl, že se správce daně k této otázce ve svém sdělení dostatečně podrobně vyjádřil. K námitce žalobce, že postup správce daně je v příkrém rozporu s judikaturou SD EU, když v daném případě správce daně posuzoval pouze obchodní vztah mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem společností F.E.T., žalovaný uvedl, že pro stanovení místa plnění u předmětných dodávek pohonných hmot je dostačující zjištění, že právě žalobce byl tím, kdo zajišťoval dopravu. Na dodávku pohonných hmot od společnosti F.E.T. neměla být uplatněna tuzemská daň, neboť místo plnění bylo dle § 7 odst. 2 zákona o DPH mimo tuzemsko. K námitce žalobce, kterou napadl postup správce daně v souvislosti se zpřístupněním některých písemností, odvolací orgán uvedl, že úřední záznam Finančního úřadu v Benešově, č. j. 132192/12/021931201395, trestní oznámení Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi a poskytnutí informací pro odvolací orgán ze dne 28. 3. 2012 svým obsahem nemohly mít vliv na výsledek kontrolního zjištění na DPH za zdaňovací období srpen 2011. Daňový subjekt KIDVERON s.r.o. nebyl dodavatelem žalobce v žádném zdaňovacím období. Byl sice dodavatelem společnosti MIPO GROUP s.r.o., která žalobci dodávala pohonné hmoty, nikoliv však v srpnu 2011, ale až v roce 2012. Odvolací orgán si je vědom povinnosti dané mu § 8 odst. 2 daňového řádu, a to povinnosti dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Podmínkou ale je, že se musí jednat skutečně o případy obdobné a v souvislosti s dopravou musí být šetřena každá jednotlivá přeprava. Dle odvolacího orgánu nelze dovozovat, že právní názor finančního úřadu na určení místa plnění u předmětných dodávek není správný, pouze ze skutečnosti, že správce daně místně příslušný daňovému subjektu KIDVERON s.r.o. podal na tento subjekt oznámení o podezření ze spáchání trestného činu.

Právní posouzení

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

Jak vyplývá ze shora uvedeného, jádro sporu mezi účastníky představuje názor na místo dodání v případě předmětných obchodních transakcí mezi společností SHELL Austria GmbH až k žalobci, tvořících jeden řetězec. Žalobce trvá na tom, že místem dodání v případě transakce mezi ním a jeho dodavatelem byla ČR, zatímco žalovaný tvrdí, že místo dodání se nacházelo mimo tuzemsko. Z obsahu správního spisu pak vyplývá závěr žalované, že plnění, která žalobce přijal od společnosti F.E.T., nebyla plněními zdanitelnými a že tuzemská daň byla na předmětná plnění společností F.E.T. uplatněna nesprávně a žalobce si nárok na odpočet daně uplatnil v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Než přistoupil k přezkoumání napadeného rozhodnutí z hlediska uvedených sporných otázek, zabýval se soud žalobní námitkou napadající způsob zahájení daňové kontroly. Tento žalobní bod však zjevně není důvodný, neboť jak je v podrobnostech vysvětleno v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014-30, pro účinné zahájení daňové kontroly není podmínkou, aby správce daně sdělil daňovému subjektu zcela konkrétní pochybnosti odůvodňující její zahájení, resp. aby mu sdělil konkrétní důvody daňové kontroly. Tento požadavek uplatňovaný i žalobcem totiž nemá zákonný podklad. Pokud žalobce poukazuje na ustanovení § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu, tomu bylo učiněno zadost již v řízení před finančním úřadem, neboť žalobce měl možnost na právní a skutkový závěr správce daně o místě dodání zboží reagovat jak právní polemikou, tak návrhem důkazních prostředků svědčících ve prospěch opačného řešení sporné otázky. Je jen pochopitelné, že takové možnosti se žalobci nemohlo dostat dříve, než finanční úřad na základě poznatků učiněných při daňové kontrole takové stanovisko zaujal. Finanční úřad přitom nebyl povinen daňovou kontrolu zahajovat s konkrétním podezřením a ani mu nic nebránilo v případě, kdy se původní podezření z účasti žalobce na daňovém úniku předchozích článků v dodavatelském řetězci nijak nepotvrdilo, zareagovat na nové poznatky získané při daňové kontrole a zaměřit svou pozornost jiným směrem.

S ohledem na uvedené je tedy pro věc klíčové posouzení otázky určení místa dodání mezi žalobcem a jeho dodavatelem a významu skutečnosti namítané žalobcem, že předmětné zboží mělo být dopravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Tím bude také zodpovězen žalobní bod namítající neúplnost provedení dokazování v důsledku odmítnutí provedení důkazů navrhaných žalobcem v průběhu daňového řízení.

Podle § 72 odst. 2 zákona o DPH má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,
- c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,

e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 a v § 14 odst. 5.

Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, předmětem daně je dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH se dodáním zboží do jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH je místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

Podle § 7 odst. 2 zákona o DPH je 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, 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.

Na tomto místě je třeba upozornit na skutečnost, že česká právní úprava DPH je transpozicí práva Evropské unie (§ 1 zákona o DPH), a to zejména Směrnice o DPH, jež od 1. 1. 2007 nahradila (bez obsahové změny) původní šestou směrnicí Rady EU č. 77/388, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (dále jen „Šestá směrnice“). Ze skutečnosti, že příslušná ustanovení zákona o DPH jsou provedením evropské směrnice, pro správní, ale i soudní orgány vyplývá povinnost tzv. eurokonformního výkladu, tedy povinnost vykládat ustanovení zákona o DPH v maximálním možném rozsahu souladně s ustanoveními směrnice (také označováno jako tzv. nepřímý účinek směrnice). Pouze v případě nemožnosti vyložit ustanovení zákona o DPH v souladu s právní úpravou zakotvenou ve směrnici přichází do úvahy přímá aplikace ustanovení směrnice, to však pouze k tíži státu, který nemůže těžit ze skutečnosti, že porušil svou povinnost včasné a řádné transpozice směrnice. V obráceném gardu, tj. k tíži daňového subjektu (tzv. obrácený vertikální přímý účinek) nebo ve vztahu mezi subjekty odlišnými od státu (tzv. horizontální přímý účinek) však ustanovení směrnice, jimž zákon o DPH přímo odporuje, použít nelze. Nevýhodnost eurokonformního výkladu pro daňový subjekt však překážkou pro jeho použití není. Uvedené vyplývá z ustálené judikatury SD EU k účinkům evropského práva na právní řád členských zemí (např. rozsudek ze dne 5. 10. 2004, ve věcech C. až C. P. a další, rozsudek ze dne 5. dubna 1979, ve věci C. R., rozsudek ze dne 26. 2. 1986, ve věci C-152/84 M.).

Z judikatury SD EU vyplývá, že osvobození od daně Směrnice o DPH lze uplatnit za kumulativního splnění tří podmínek: 1) právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele (došlo k dodání zboží); 2) dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu; 3) v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání (rozsudek SD EU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C. T., bod 42). V rozsudku ze dne 6. 4. 2006, ve věci C. E. H. E., dospěl

SD EU k závěru, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednájí jako takové, doprovázené jediným pohybem zboží zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, že toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a že pouze toto dodání bude osvobozeno od daně (bod 45). Za místo jiného dodání se podle SD EU považuje místo nacházející se v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat, nebo v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava končí, podle toho, zda je toto dodání prvním nebo druhým ze dvou po sobě následujících dodání (bod 51). Z toho podle zdejšího soudu vyplývá, že dodání zboží, které předchází odeslání nebo přepravě zboží je třeba považovat za uskutečněné v místě odeslání či zahájení přepravy zboží. Na druhou stranu dodání zboží, které následuje po odeslání nebo přepravě zboží je třeba považovat za uskutečněné v místě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. V případě řetězových obchodů, kdy totéž zboží je předmětem po sobě následujících dodání, ale fakticky je přemísťováno pouze od prvního dodavatele k poslednímu pořizovateli, tak jde pouze o jedno odeslání či přepravu, a pouze ve vztahu k jediné transakci je možné určit místo dodání ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o DPH a čl. 32 Směrnice o DPH. Ve vztahu k ostatním dodáním v řetězci, kterým není možné připsat odeslání či přepravu, se určuje místo dodání jako v případě dodání zboží bez odeslání či bez přepravy, tedy v souladu s § 7 odst. 1 zákona o DPH a čl. 31 Směrnice o DPH podle místa, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy se dodání uskutečňuje. Kvalifikace dodání zboží uvnitř Společenství přitom musí být provedena na základě objektivních skutečností, jako je existence fyzického pohybu dotyčného zboží mezi členskými státy (rozsudek SD EU ve věci C. T., bod 40).

Z ustanovení § 72 odst. 2 zákona o DPH vyplývá, že nárok na odpočet může založit pouze daň, která je uplatněna na přijaté zdanitelné plnění podle tohoto zákona. Podmínkou odpočtu daně je tedy skutečnost, že k ceně, již žalobce při pořízení zboží uhradil, byla připočtena DPH, k jejíž úhradě byl dodavatel žalobce podle tuzemské právní úpravy (při zohlednění práva EU) povinen, a to nikoliv pouze z důvodu neoprávněně uvedené daně ve smyslu § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH (srovnej též závěry rozsudku SD EU ze dne 31. 1. 2013 ve věci C.). Druhou alternativu zakládající nárok na odpočet představuje možnost, že předmětem daně bylo samotné pořízení tohoto zboží žalobcem z jiného členského státu.

O tom, že v tomto případě se jedná o dodání zboží (a nikoliv poskytnutí služby) a že toto zboží bylo předmětem přepravy, není mezi účastníky pochyb. Z tohoto hlediska je dále zřejmé, že žalobce nikdy netvrdil, že by sám předmětné zboží pořídil z jiného členského státu, což by na jeho straně zakládalo (odpočitatelnou) daňovou povinnost podle ustanovení § 72 odst. 2 písm. b) a § 2 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 108 odst. 1 písm. d) zákona o DPH. S ohledem na povahu zboží v transakčním řetězci nešlo ani o případ zboží, při jehož dodání je povinna přiznat a zaplatit daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, v režimu přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge; v předmětném období srov. § 92b až § 92d zákona o DPH).

Pro úspěch žalobce je tedy nezbytné, aby jeho dodavatel byl povinen z dodání předmětného zboží žalobci odvést v tuzemsku DPH, tj. aby se při transakci mezi dodavatelem žalobce a žalobcem jednalo o dodání zboží s přepravou, u něž se nachází místo dodání v tuzemsku (jinak by totiž dodání nepodléhalo české DPH, tj. „dani podle tohoto zákona“, ale bylo by předmětem DPH v jiném členském státě – navíc s nárokem na osvobození ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH – jež oprávnění k odpočtu podle § 72 odst. 1 zákona o DPH

nezakládá) nebo aby se jednalo o dodání bez přepravy, které v řetězci následuje po dodání spojeném s intrakomunitární přepravou. Podle ustanovení § 7 odst. 2 věty první zákona o DPH ovšem platí, že 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. Zákon tedy (v plném souladu s čl. 32 směrnice o DPH) místo dodání v případě dodání zboží s přepravou přiřazuje místu, kde přeprava zboží započala. Ze skutkových okolností nyní posuzovaného případu je však zřejmé, že výchozí bod přepravy pohonných hmot se nacházel v Rakousku, tedy nikoliv v tuzemsku. Otázku, zda plnění přijaté žalobcem od jeho dodavatele nemohlo být dodáním bez přepravy podle § 7 odst. 1 zákona o DPH, je třeba vyřešit v návaznosti na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o DPH ve spojení s čl. 32 směrnice o DPH a judikaturou SD EU, která vykládá předobraz tohoto ustanovení práva EU v Šesté směrnici o DPH.

Z výše uvedené judikatury SD EU vyplývá, že v situaci, kdy v souvislosti s řetězcem dodání zboží dojde pouze k jediné přepravě, a to k přepravě do jiného členského státu (tzv. intrakomunitárnímu dodání), je nutno tuto přepravu přiřadit pouze jednomu z těchto dodání. Přitom musí být zachována chronologická a logická posloupnost, tj. k druhému dodání může dojít až poté, co bylo uskutečněno první dodání atd. Z toho je nutno dovodit, že každé dodání v řetězci předcházející intrakomunitárnímu dodání (tj. tomu, jemuž je přiřazena jediná přeprava tento řetězec doprovázející), se musí nacházet v členském státě, v němž přeprava započala, a v tomto členském státě musí být i zdaněna DPH, a naopak každé dodání v řetězci navazující na intrakomunitární dodání se uskutečňuje (a zdaňuje) v členském státě ukončení přepravy.

Ačkoliv v rozsudku ve věci C. E. H. E. SD EU uvedl, že v rámci řetězových obchodů může být odeslání nebo přeprava přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od DPH (bod 45), neupřesnil, jak určit, kterému z dodání má být přeprava přičtena. Z rozsudku ze dne 16. 12. 2010 ve věci C. E. T. H. pak vyplývá, že určení plnění, jemuž má být v řetězci přeprava přičtena, musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství (bod 44). Zdejší soud již výše uvedl, že těmito podmínkami jsou převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele, odeslání nebo přepravení do jiného členského státu a fyzické opuštění území členského státu dodání.

Finanční úřad i odvolací orgán vyšly z tzv. kritéria organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby, která dopravu zajišťovala, nebo k ní dala příkaz. Směrnice o DPH však sama podrobnější pravidla pro určení, kterému dodání má být přeprava přičtena, neobsahuje a ponechává tak členským státům určitý prostor volnosti, aby tyto otázky upřesnily. Kritérium organizace přepravy tak může být výslovně upraveno vnitrostátním právním předpisem upravujícím DPH, jako tomu je kupříkladu v Polsku či Německu [srov. NAMYSŁOWSKI, R., PROKOP, D. (eds.) *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*. Wolters Kluwer: Warszawa, 2012]. Zákon o DPH však takovou či obdobnou úpravu neobsahuje a z žádného jeho ustanovení výslovně nevyplývá. Skutečnost, že přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, může hrát významnou roli při rozhodování o tom, kterému dodání bude přeprava přičtena (rozsudek SD EU ve věci

E. T. H., bod 40), nemůže však hrát roli rozhodující (rozsudek SD EU ve věci C-245/04 E. H. E., bod 45).

Ve věci C. E. H. E. generální advokátka J. K. ve svém stanovisku uvedla, že pro určení osoby, která v rámci řetězových plnění uskutečňuje pořízení zboží uvnitř společenství, je rozhodující právě to, kdo zboží přepravuje nebo na čí příkaz je zboží přepravováno a kdo má v průběhu přepravy právo se zbožím nakládat (bod 67 stanoviska), tedy tzv. kritérium organizace přepravy. Je tomu tak podle generální advokátky proto, že osoba přepravující zboží rozhoduje o okamžiku, kdy se zboží ocitne na místě určení (bod 59 stanoviska). Toto pravidlo je však podle zdejšího soudu třeba uplatnit v případě neexistence jiných ukazatelů a zároveň je třeba mít na paměti, že v některých případech není použitelné z povahy věci. Obě tyto výhrady ostatně vyplývají rovněž z citovaného stanoviska generální advokátky ve věci C. E. H. E.. Soud zde považuje za vhodné nastínit, o které typové případy se tak může jednat.

Zprvce, kritérium organizace přepravy je nepoužitelné, pokud je zboží přepravováno samotným prvním dodavatelem v řetězovém plnění. V takových případech je rozhodující první dodání, neboť první dodavatel ví, kdo je pořizovatelem, jakož i to, že a zda se jedná o dodání zboží uvnitř Společenství (srov. stanovisko generální advokátky ve věci C. E. H. E., body 62 až 64).

Zadruhé, kritérium organizace přepravy se ukázalo jako nepoužitelné (resp. použití pouze tohoto kritéria nemohlo vést a nevedlo k určení konkrétního dodání v řetězci) v citované věci C. E. T. H., kdy v rámci řetězce prováděl přepravu subjekt tvořící mezičlánek řetězce. Taková situace má z hlediska čl. 20 směrnice o DPH (potažmo čl. 28a odst. 3 prvního pododstavce Šesté směrnice a § 16 odst. 1 zákona o DPH) za následek, že (na rozdíl od situace, kdy přepravu provádí či zajišťuje osoba na počátku či konci řetězce) dodání zboží do jiného členského státu se může vázat z hlediska platné právní úpravy buď na plnění, v němž subjekt provádějící či zmocňující k přepravě vystupuje jako pořizovatel, nebo na navazující plnění, v němž tento subjekt vystupuje jako dodavatel. Směrnice o DPH totiž váže dodání zboží do jiného členského státu na to, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do jiného členského státu dodavatelem nebo pořizovatelem nebo (jimi, resp. na jejich účet) zmocněnou třetí osobou. V obou případech je splněna podmínka, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Protože výslovná úprava obsažená ve směrnici, popř. zákoně o DPH, neposkytuje další určovací kritérium, je pak nutné při rozhodnutí, kterému z těchto dvou v úvahu připadajících dodání přepravu přiřadit, celkově posoudit všechny okolnosti případu v kontextu rozsudku SD EU ze dne 16. 12. 2010 ve věci C. E. T. H.. Podle zdejšího soudu však z tohoto rozsudku nelze dovozovat, že by v případě řetězce zahrnujícího více než dvě dodání, bylo nutné se zabývat i dodáními mezi subjekty, z nichž ani jeden přepravu nerealizoval či nezařizoval prostřednictvím zplnomocněné třetí osoby. Takovým dodáním totiž intrakomunitární přepravu již z principu přiřadit nelze; uvedená dodání jsou vnitrostátními dodáními bez přepravy a přiřazení jejich zdanění konkrétnímu členskému státu se řídí tím, zda v řetězci dodání intrakomunitárnímu dodání předchází či na něj navazují. Pokud tedy přepravu zajišťuje (osobně či třetí osobou) jeden konkrétní mezičlánek v řetězci, pak jako intrakomunitární dodání do úvahy připadají vždy pouze dvě dodání a nikoliv všechny v řetězci. Není tedy důvodu vést bližší dokazování k okolnostem ostatních dodání, ledaže by informace o nich byly způsobily nepřímou napomoci správnému výběru intrakomunitární dopravy ze dvojice dodání, jež připadají v úvahu.

Zatřetí, kritérium organizace přepravy není možné použít ani v případech, kdy zmocnění k provedení přepravy, kterou provádí třetí osoba, dá (dopravu uhradí, byť i jen další osobě v řetězci, která ji objedná u ještě jiné osoby, nebo sama provede) více subjektů účastnících se řetězce. V takovém případě se nabízí považovat za subjekt, od něž se odvodí dvojice dodání, jež mohou mít povahu intrakomunitárního plnění, první subjekt v logickém pořadí řetězce, který zmocnění k přepravě vydá. Důvodem je ochrana dobré víry prvního (z hlediska pořadí v řetězci) zmocnitele k provedení přepravy, který může důvodně vycházet z toho, že zboží pořídil z jiného členského státu on. Jinak by byl zasažen princip právní jistoty, pokud by se určení osoby, jež je pro určení dodání spojeného s intrakomunitární přepravou klíčová, odvozovalo z dalších kritérií, jež tento první s dopravou spojený článek nemůže sám v plném rozsahu předem ovlivnit. Přiřazení přepravy některému z (v pořadí) dalších článků v řetězci tak může být odůvodněno jedině tím, že to v době uskutečnění transakce odpovídalo (i navenek vyjádřené – především užitím DIČ z členského státu EU, v němž přeprava započala) vůli subjektu, který vystupoval v roli prvního z článků v řetězci, který k přepravě zmocnil jinou osobu. Jako zcela nevhodné kritérium se v této souvislosti ukazuje přiřazení intrakomunitární přepravy přednostně tomu subjektu, který ji vlastními silami přímo realizuje, neboť předchozí články v řetězci, které daly pověření k provedení přepravy a vycházejí z toho, že uskutečňují pořízení zboží z jiného členského státu, nemohou v případě řetězového prodeje předvídat a mnohdy ani zjistit, že si převážené zboží jako jeden z článků řetězce následně pořídil i sám přepravce. Bylo by absurdní, aby takový krok vedl ke (v podstatě dodatečné) změně určení transakce, k níž se intrakomunitární přeprava pojí. Totéž pak platí i pro případ, kdy subjekt zmocněný k provedení přepravy dále zmocní jiný subjekt. Z tohoto hlediska tedy může být potřebné zkoumat i okolnosti dalších dodání v řetězci, avšak pouze pro potřebu zodpovězení otázky, zda zmocnění k přepravě nebylo vydáno již předchozími subjekty v řetězci. Zjišťování skutkového stavu však logicky musí začít u subjektu provádějícího přepravu a účastníka řetězce, který jej k provedení přepravy zmocnil (dal přepravní příkaz). Jestliže (jako v projednávaném případě) dopravce uvedl, že pokyn k přepravě dal jediný účastník řetězce a tento jediný účastník uvede, že předchozí subjekty v řetězci se na organizaci ani úhradě přepravy nepodílely [odlišné skutkové tvrzení žalobce v podané žalobě je opožděné a nemůže k němu být již v řízení před soudem přihlédnuto, neboť žalobci nic nebránilo jej uvést již v daňovém řízení – viz rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS], bylo by již zbytečné zjišťovat, zda tyto předchozí subjekty mají nějaký vztah k přepravě.

Protože tedy žalobce je prvním subjektem v řetězu, který zmocňoval dopravce k provedení přepravy (a následně tuto přepravu hradil), a je současně mezičlánkem v dodavatelském řetězci s jedinou intrakomunitární přepravou, intrakomunitárním dodáním spojeným s přepravou překračující hranice mohlo by být za jinak stejných podmínek pouze pořízení zboží ze strany žalobce, nebo jeho dodání odběrateli žalobce. V prvním případě by žalobce měl nárok na odpočet na základě ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. b) zákona o DPH za podmínek z hlediska výše nároku a daňové povinnosti v zásadě shodných jako při pořízení zboží z tuzemska [příslušná částka byla žalobcem uvedena pouze v nesprávné části daňového přiznání a nebyla zahrnuta do souhrnného hlášení; pokud žalovaný tento nárok popírá s tím, že dodavatel není osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě, nemusí být tato skutečnost určující, jak lze dovodit ze závěrů vyslovených SD EU pro zrcadlový nárok na osvobození při dodání do jiného členského státu např. v odst. 45 a násl. rozsudku ze dne 27. 9. 2012, C. V. S., T. und R. GmbH R. (VSTR) proti F.

P.], vedle toho by však měl dvě daňové povinnosti navázané jednak na pořízení zboží v jiném členském státě [§ 2 odst. 1 písm. c) bod 1 zákona o DPH] a jednak na vnitrostátní dodání zboží svému dodavateli [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. V druhém případě by dodání žalobce bylo předmětem rakouské DPH, avšak osvobozeným plněním, žalobce by měl i nárok na odpočet, avšak pouze vůči rakouskému státnímu rozpočtu. Daňová povinnost žalobce v ČR by byla založena nesprávným uvedením DPH a českého daňového identifikačního čísla (dále jen „DIČ“) na faktuře na základě ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH. Odběratel žalobce (stejně jako žalobce vůči svým dodavatelům v rozsahu převyšujícím rakouskou DPH) by byl oprávněn se domáhat navrácení bezdůvodně uplatněné DPH jako bezdůvodného obohacení.

Podle soudu se však s ohledem na skutkové okolnosti, jak jsou nastíněny žalobcem, může v projednávaném případě jednat o další (čtvrtý) případ, kdy kritérium organizace přepravy nemůže hrát rozhodující roli při přiřazení přepravy v rámci intrakomunitárního dodání zboží. Je třeba opětovně zdůraznit, že toto kritérium má skutečně pouze pomocný a subsidiární charakter. Jednak v rámci řetězového obchodu pomáhá po ověření splnění tří základních podmínek stanovených SD EU ve věci C. T. (zejména podmínky že věc fyzicky opustila území členského státu dodání) určit, v rámci kterého dodání se tak stalo. Kritérium organizace přepravy tak pouze napomáhá aplikaci uvedeného pravidla, nestanoví pravidlo samo o sobě. Vedle toho je pak možné jej použít pouze subsidiárně, tedy v případě neexistence jiných ukazatelů. Doposud citovaná judikatura SD EU zásadně vycházela ze skutkového předpokladu, že celý řetězec dodání je doprovázen jedinou přepravou. Lze si však představit také řetězec dodání, v rámci kterého se uskuteční dvě či více navazujících přeprav. Pokud počet dodání v řetězci je vyšší než počet navazujících přeprav, pak samozřejmě lze takový řetězec rozdělit na určitý výsek řetězce, s nímž souvisí jediná přeprava, a tuto přepravu následně za pomoci kritérií vyslovených ve shora citovaných rozsudcích SD EU přiřadit jednomu konkrétnímu dodání v tomto dílčím subřetězci.

SD EU ani NSS dosud výslovně neřešili kritéria, na jejichž základě lze rozlišit, zda konkrétní faktický pohyb zboží představuje přepravu jedinou nebo několik přeprav navazujících. Tato pravidla přitom přímo nevyplývají ani ze Směrnice o DPH, ani ze zákona o DPH. Z těchto předpisů a z judikatury však jisté principy dovodit lze. V tomto směru lze poukázat na rozsudek SD EU ze dne 18. 11. 2010 ve věci C-84/09 X proti S., v němž byl SD EU nucen se vypořádat s otázkou, zda okamžik zahájení či skončení přepravy podléhá nějakým lhůtám. V této souvislosti SD EU v bodu 33 rozsudku konstatoval, že k tomu, aby mohlo být určeno místo pořízení, je třeba prokázat časovou a věcnou vazbu mezi dodáním dotčeného zboží a jeho přepravou, jakož i nepřetržitost (kontinuitu) průběhu operace.

Žalobce uvádí, že přeprava pohonných hmot z Rakouska na území ČR se uskutečnila v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně tuzemskému příjemci a že zboží bylo předáno dodavateli žalobce až po jeho uvolnění do volného oběhu. Podle žalobce správce daně v řízení zcela opomenul posoudit vzájemnou souvislost a podmíněnost obou daňových režimů, tedy režimu DPH a spotřební daně.

Krajský soud proto byl nucen zodpovědět otázku, jestli skutečnost, že se v rámci řetězového obchodu přeprava zboží z jiného členského státu EU uskutečňovala přes daňový sklad a částečně tedy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, může mít vliv na posouzení, kterému dodání je třeba přiřadit intrakomunitární přepravu, jinými slovy kdy byla

splněna třetí podmínka podle rozsudku ve věci C-409/04 Teleos. Dospěl přitom k závěru, že tato okolnost hraje významnou roli a je třeba se jí zabývat.

Směrnice o DPH se o spotřební dani zmiňuje na několika místech. Důležitý je pro projednávanou věc podle soudu jednak odstavec 36 jejího odůvodnění a jednak čl. 84. Podle odstavce 36 odůvodnění směrnice o DPH by způsoby uplatňování DPH na určitá dodání výrobků podléhajících spotřební dani a jejich pořízení uvnitř Společenství měly být uvedeny v soulad s postupy a povinnostmi týkajícími se hlášení o pohybu takových výrobků do jiného členského státu, jak stanoví směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani [tato směrnice byla nahrazena směrnicí Rady č. 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice o spotřebních daních“)]. Soud přitom vychází z toho, že v preambulích (odůvodněních) směrnic bývá vyjádřen jejich účel a mají tak důležitý význam pro interpretaci jejich jednotlivých ustanovení (srov. např. rozsudek SD EU ze dne 20. 9. 2001 ve věci C-184/99 Rudy Grzelczyk, bod 44).

Podle čl. 20 odst. 2 směrnice o spotřebních daních je přitom přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně ukončena v okamžiku, kdy příjemce [jímž je třeba ve smyslu čl. 17 odst. 1 písm. a) bodu i a ii a čl. 4 bodu 9) a 11) směrnice o spotřebních daních rozumět oprávněného provozovatele daňového skladu nebo registrovaného příjemce s oprávněním přijímat zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně] převzal dodávku zboží podléhajícího spotřební dani. S ohledem na jednotné určování místa započetí a ukončení přepravy z hlediska směrnice o spotřebních daních se proto jako správné jeví považovat přepravu za ukončenou okamžikem, kdy zboží dorazí do daňového skladu a dojde k uvedení převáženého zboží v ČR do volného daňového oběhu. Právě v tomto momentu navazujícím na konkrétní dodání v rámci řetězové transakce je postaveno na jisto, že zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání a zároveň je určen pořizovatel v rámci tohoto intrakomunitárního dodání zboží. Jinými slovy jsou splněny všechny tři podmínky stanovené SD EU v rozsudku ve věci C-409/04 T.. Dodání (a navazující přeprava) v rámci řetězového obchodu následující po tomto dodání tímto ztrácí intrakomunitární povahu, stejně jako eventuální dodání, která mu předcházejí. Má-li kritérium organizace přepravy napomoci určit moment překročení hranice zbožím (stanovisko generální advokátky ve věci C-245/04 E. H. E., bod 59), není v takových případech použití tohoto kritéria potřebné, protože tento okamžik pomůže určit právě uvedení do volného daňového oběhu z hlediska spotřební daně. Ten je pak třeba považovat za speciální ukazatel ve vztahu ke kritériu organizace přepravy.

Zdejší soud v této souvislosti rovněž poukazuje na rozsudek NSS ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, v němž byla implicitně řešena otázka, zda přepravu zboží od dodavatele zboží z ČR do německého přístavu (sídla německého odběratele) a následně lodí do Jihoafrické republiky (sídlo konečného příjemce) lze posuzovat jako jednu přepravu a kterému ze dvou následných dodání v řetězci ji lze přiřadit. V něm NSS ve svých úvahách nakládal s takto trasovanou přepravou jako s jedním celkem, přičemž se opíral o skutkové zjištění, že byl vystaven jediný doklad o uzavření přepravní smlouvy (mezinárodní nákladní list CMR) na celou trasu ČR – JAR a jako odesílatel byl uváděn německý odběratel. Tyto závěry je třeba dle zdejšího soudu chápat tak, že v případě, kdy by byly v daném případě uzavírány dvě přepravní smlouvy na trasu ČR – Německo a Německo – JAR, bylo by namíste situaci posuzovat jako dvě na sebe navazující dodání, z nichž každé by bylo spojeno

s přepravou – první by bylo dodáním do jiného členského státu a druhé vývozem z Německa do třetí země, a to bez ohledu na skutečnost, že by obě přepravy zajišťoval osobně či prostřednictvím zmocněné osoby německý odběratel (srov. čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH). Z tohoto vyplývá, že užití různých dopravních prostředků nevylučuje existenci jediné přepravy. Na druhou stranu však ani užití jediného dopravního prostředku nevylučuje existenci několika samostatných přeprav (byť to bude výjimečné a takový závěr se musí zakládat na hmatatelných podkladech). Tak tomu přitom je v projednávaném případě. Finanční úřad i žalovaný proto měli zohlednit specifika přepravy zboží podléhajícího spotřební dani.

Závěr, že je v projednávaném případě třeba považovat přepravu za ukončenou okamžikem, kdy zboží dorazilo do daňového skladu a došlo k uvedení převáženého zboží v ČR do volného daňového oběhu, podporuje rovněž označení osoby příjemce zboží v nákladním listu CMR. Vystavené doklady CMR jako příjemce totiž neoznačují žalobce, ale osobu, která nabývala zboží od dodavatele z jiného členského státu a která dle všeho v řetězci předcházela žalobci. K převodům v rámci řetězového obchodu na další osoby docházelo až v návaznosti na propuštění zboží do volného oběhu. Bylo tedy nezbytné, aby zboží dorazilo vždy do daňového skladu osoby, jež byla zpravidla v nákladním listu výslovně uvedena jménem i adresou.

Uvedený závěr zohledňující, že v rámci intrakomunitárního dodání je přepravováno zboží podléhající spotřební dani, pak rovněž zamezí i nepraktickým situacím, kdy zboží by bylo v dalších člancích prodáváno včetně české spotřební daně, jež by se však stávala součástí daňového základu pro stále ještě rakouskou DPH. Z čl. 84 Směrnice o DPH vyplývá, že členské státy mají přijmout opatření nezbytná k zajištění toho, aby spotřební daň splatná nebo odvedená osobou, která si pořizuje uvnitř Společenství výrobek podléhající spotřební dani, byla zahrnuta do základu DPH. Závěr soudu je tak v tomto ohledu zcela v souladu s tímto ustanovením, jakož i odstavcem 36 odůvodnění Směrnice o DPH, neboť uvádí v soulad postupy a povinnosti týkající se DPH na straně jedné a spotřebních daní na straně druhé.

Jinými slovy lze tedy shrnout, že kritéria pro přiřazení intrakomunitární přepravy dodání popsaná v rozsudcích SD EU ve věci C-245/04 E. H. E. a ve věci C-430/09 E. T. H. nejsou použitelná v situaci, kdy je řetězec dodání spojen s více přepravami zboží. Nejprve je totiž třeba vydělit řetězec dodání, jenž je spojen s jedinou přepravou, a teprve poté má smysl uvedená kritéria aplikovat. Přitom v situaci, kdy zboží bylo z jiného členského státu přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, zastávka v tuzemském daňovém skladu, při níž došlo k propuštění zboží do volného oběhu, tuto přepravu ukončuje a na navazující převoz zboží je třeba i pro účely DPH nahlížet jako na samostatnou přepravu.

V dané situaci se měl tedy správce daně zabývat nabízenými důkazy, jež v kontextu tvrzení žalobce mají svědčit o tom, že se uskutečnily dvě přepravy, jedna intrakomunitární (do daňového skladu) a jedna vnitrostátní (z daňového skladu po uvedení zboží do volného daňového oběhu). Tyto důkazy žalobce oprávněně navrhoval k důkazu.

Soud proto po zhodnocení průběhu správního řízení, jak se podává ze správního spisu, a po seznámení se s obsahem napadeného rozhodnutí musí konstatovat, že finanční úřad, jakož i odvolací orgán, porušily základní zásadu pro správu daní spočívající v povinnosti správce daně přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového

řádu), jakož i povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Jak finanční úřad, tak žalovaný zamítli veškeré návrhy žalobce na doplnění dokazování a dospěli ke skutkovým zjištěním, o nichž neměli žádné pochybnosti, poté, co žalobce uvedl, že správce daně místně příslušný předchozím daňovým subjektům v řetězci, tj. společností F.E.T. (dodavatele žalobce) a M. P. s.r.o. (dodavatele společnosti F.E.T.), považuje obchodní transakce za uskutečněná zdanitelná plnění a současně přiznává nárok na odpočet DPH. Finanční úřad se při posuzování místa plnění při dodání zboží omezil pouze na zjištění, že žalobce zajišťoval přepravu tím, že dopravu objednával, obdržel faktury za dopravy, tyto hradil a má je ve svém účetnictví. Finanční úřad ani nezjišťoval, zda dodávka společnosti F.E.T. proběhla v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních a tedy ani neposoudil vzájemnou souvislost a podmíněnost režimu DPH a spotřební daně. Přitom žalobce navrhl, aby správce daně doplnil výsledek kontrolního zjištění o relevantní skutečnosti týkající se jedné konkrétní dodávky, jejího oprávněného příjemce, kterému státní orgán (Celní ředitelství) udělil příslušné povolení k přijímání vybraných výrobků z jiných členských států v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Tomuto návrhu taktéž nebylo vyhověno s tím, že místo plnění bylo dostatečně zjištěno. Z výše uvedeného přitom vyplývá, že žalobcem navrhované důkazy mají zásadní vliv pro určení místa dodání žalobci, za něž tento uplatňoval nárok na odpočet DPH.

Pokud nebylo v uvedeném rozsahu provedeno dokazování, skutkový stav projednávané věci vyžaduje zásadní doplnění. Z tohoto důvodu byl soud nucen přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení žalovanému podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V novém řízení bude žalovaný povinen – vázán právním názorem soudu – doplnit dokazování v rozsahu shora naznačeném tak, aby došlo k řádnému zjištění skutkového stavu nezbytnému pro určení místa dodání, za něž žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH.

Především půjde o objasnění otázky, zda zboží přijaté žalobcem, jež zjevně podléhá spotřební dani, bylo v každé z žalovaným zpochybňovaných dodávek přepravováno mezi členskými státy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Pokud ano, je třeba dále zjistit (např. z údajů elektronického systému pro dopravu a sledování vybraných výrobků zavedeného rozhodnutím Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani), kde byla ukončena intrakomunitární přeprava tohoto zboží, což má dopady nejen na uplatňování spotřební daně, ale i na uplatňování DPH. Jestliže totiž zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně obdržel oprávněný provozovatel daňového skladu v tuzemsku a nikoliv žalobce, je třeba vyjít z toho, že zkoumaný řetězec dodání je doprovázen dvěma pohyby (přepravami) zboží. První přeprava z jiného členského státu do tuzemského daňového skladu je přepravou intrakomunitární, druhá přeprava z tuzemského daňového skladu do konkrétního místa spotřeby v tuzemsku má již charakter vnitrostátní přepravy. V návaznosti na to je pak třeba se zabývat přiřazením intrakomunitární přepravy konkrétnímu dodání v dílčím řetězci ukončeném dopravením zboží do daňového skladu. Přiřazení vnitrostátní přepravy již z hlediska uplatnění tuzemské DPH významné není.

Otázka, který ze subjektů celého řetězce představuje spojovací článek mezi dílčím řetězcem spjatým s jedinou intrakomunitární přepravou a dílčím řetězcem spjatým s jedinou vnitrostátní přepravou, pak vyžaduje nejprve na základě podmínek v kupních smlouvách, ale i inomínátní smlouvy o poskytování služeb spojených s provozováním daňového skladu zjistit,

zda oprávněný provozovatel daňového skladu byl osobou oprávněnou nakládat se zbožím jako s vlastním, byť případně sám vlastnictví ke zboží nenabyl, a pokud nikoliv, pro který ze subjektů v řetězci dodání byly služby spojené s uvolněním zboží do volného oběhu oprávněným provozovatelem daňového skladu poskytovány. Dodání spojené s přepravou zboží z jiného členského státu pak v situaci, kdy zde chybí jakékoliv zmocnění k přepravě či úhrada přepravy ze strany subjektů zapojených v řetězci spjatém s intrakomunitární přepravou (pouze uzavřené kupní smlouvy např. řetězově vždy odkazují na zajištění přepravy kupujícím), bude představovat dodání směřující k oprávněnému provozovateli daňového skladu, pokud ten nabyl oprávnění nakládat se zbožím jako s vlastním, nebo k osobě, pro niž oprávněný provozovatel daňového skladu na základě smlouvy zajistil uvolnění zboží do volného oběhu. Kritéria vyplývající z rozsudku ve věci C-430/09 E. T. H. v tomto případě nebudou významná, neboť zmíněný subjekt nebude v pozici mezičlánku řetězce dodání spjatého s intrakomunitární přepravou; bude totiž konečným článkem takového dílčího řetězce, na nějž navazuje samostatně posuzovaný dílčí řetězec dodání spjatý již pouze s vnitrostátní přepravou, v němž naopak vystupuje jako první článek řetězce. Pouze v případě, kdy by doplněné dokazování vyloučilo tvrzení žalobce, že zboží bylo přepravováno mezi členskými státy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, bylo by namíste se zabývat otázkou, které ze dvou dodání, jež žalobce zprostředkovává, je s intrakomunitární přepravou spojeno. Kritéria pro přiřazení intrakomunitární přepravy dodání popsaná v rozsudcích SD EU ve věci C-245/04 E. H. E. a ve věci C-430/09 E. T. H. by se dále mohla uplatnit také v situaci, kdy by zmocnění k přepravě vydal či přepravu hradil některý z článků řetězce předcházející dodání zboží do daňového skladu, neboť tím by mohl být vyloučen předpoklad, že k intrakomunitárnímu dodání došlo až při dodání zboží oprávněnému provozovateli daňového skladu (resp. osobě, pro niž se provozovatel zavázal zboží uvolnit do volného oběhu). Taková skutečnost se však jeví být dosavadním dokazováním již vyloučena. Doplněním dokazování bude konečně také třeba zjistit, zda eventuálně žalobce nebyl osobou, které na základě smluvního vztahu s oprávněným provozovatelem daňového skladu lze přiřadit pozici koncového článku dílčího řetězce spojeného s intrakomunitární přepravou.

Protože žalobce byl plně úspěšný, náleží mu podle § 60 odst. 1 s. ř. s. náhrada nákladů řízení, kterou mu soud přiznal v celkové částce 11.228,- Kč. Tuto částku tvoří dva úkony právní služby po 3.100,- Kč [převzetí a příprava zastoupení a žaloba – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], dále dvě paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300,- Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, vše zvýšeno o částku 1.428,- Kč odpovídající 21 % DPH, a soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč.

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

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

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

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

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

V Praze dne 25. března 2015

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vlasáková