



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **LEDOPA GROUP, s.r.o.**
sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou,
zastoupen JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem
sídlem Malé náměstí 124/15, Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.8.2019, č.j. 34909/19/5300-22441-711776,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26.8.2019, č.j. 34909/19/5300-22441-711776, kterým byla změněna prvostupňová rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (správce daně) ze dne 6.3.2014, č.j. 432983/14/2914-24802-706194, č.j. 441133/14/2914-24802-706194, č.j. 441332/14/2914-24802-706194 a č.j. 444576/14/2914-24802-706194, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 46 382 542 Kč za zdaňovací období srpen 2012, ve výši 52 200 993 Kč za zdaňovací období září 2012, ve výši 68 980 349 Kč za zdaňovací období říjen 2012 a 57 714 639 Kč za zdaňovací období prosinec 2012 spolu s 20% penále z doměřené daně tak, že nově byla splatnost doměřené daně včetně penále stanovena do 15 dnů ode dne nabytí právní moci prvostupňových rozhodnutí, a ve zbytku byly výroky platebních výměrů ponechány beze změny. Podle žalovaného byl žalobce organizátorem přepravy zboží (pohonné hmoty) z jiného členského státu na území České republiky, nakládal se zbožím jako vlastník již při nakládce pohonných hmot v jiném členském státě a nejednalo se o tuzemské plnění podléhající dani z přidané hodnoty; žalobce tak neměl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

II. Shrnutí procesního postojů žalobce

2. Podle žalobce vycházel žalovaný z nesprávných obecných právních východisek postavených na nesprávných skutkových zjištěních. Žalovaný v rozporu s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu i Soudního dvoru Evropské unie upřednostnil kritérium organizace přepravy před komplexním posouzením všech okolností. Podle žalobce je kritérium organizace přepravy významným kritériem, avšak nikoli rozhodujícím. Pro určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je významná skutková domněnka, že osobou vykonávající faktické panství nad zbožím je přepravce nebo subjekt, pro který je přeprava zboží zajišťována. Žalovaný namísto toho právní kvalifikaci určení místa plnění uměle rozdělil do dvou kroků – podle organizace přepravy zužuje okruh dodání, která mohla být pokládána za intrakomunitární a ve druhém kroku již v rámci komplexního posouzení volí, které ze dvou dodání bude intrakomunitární. Podle žalobce bylo pro určení místa rozhodné, k jakému okamžiku došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.
3. Termín „dodání zboží“ pro určení okamžiku přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, je autonomním pojmem unijního práva. Dodáním zboží je nutno rozumět jakýkoli převod hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s tímto majetkem v kvalitě odpovídající pozici vlastníka, a to bez ohledu na to, zda podle vnitrostátního soukromého práva k převodu vlastnického práva došlo. Přestože žalobce objednával přepravu zboží na území České republiky, neměl možnost se zbožím do doby, než bylo propuštěno do volného oběhu, volně nakládat. Až poté mohl žalobce určit, na jaké místo v České republice mělo být zboží přepraveno. To podle žalobce vyplývá

z kvalifikovaných důkazních prostředků - CMR listů, na kterých není žalobce uveden jako odesílatel či příjemce. Právě mezi subjekty uvedenými na CMR listech bylo uskutečněno intrakomunitární dodání. Příjemce zboží podle CMR listů byl jediný, kdo mohl v průběhu přepravy se zbožím nakládat. Žalobce nebyl účastníkem smlouvy o přepravě (nebyl uveden na CMR listech) a ani nebyl příjemcem zboží. Žalobce získal dispoziční oprávnění k pohonným hmotám teprve během přepravy na místo stočení. Žalobce nebyl povinen vědět, v rámci které transakce byla provedena přeprava, neboť tuto skutečnost nemusel uvádět v daňovém přiznání. Žalobci bylo zboží dodáno až po uvolnění zboží do volného daňového oběhu na území České republiky. To, že dispoziční práva ke zboží byla na žalobce převedena až po uvolnění zboží do volného oběhu v České republice, potvrdilo několik svědků – M. T., M. S., I. S., B. Č., O. B. a J. B. Vyjma CMR listů jsou výpovědi svědků také v souladu s fakturami dodavatelů. Fakturované ceny byly včetně spotřební daně, a je tak zřejmé, že zboží bylo uvolněno na území České republiky do volného daňového oběhu. Žalovaný podle žalobce hodnotil výpovědi zavádějícím způsobem; podstatné podle žalobce bylo, že nemohl ovlivnit nakládání se zbožím před jeho propuštěním do volného daňového oběhu na území České republiky. Žalobce nemohl rozhodnout o přepravě zboží jinam než na území České republiky. To, že k okamžiku odeslání zboží z jiného členského státu nebyl stranou smlouvy o přepravě, nemůže zvrátit kontakt žalobce s přepravcem; žalobce nebyl oprávněn udělit přepravci pokyn ke změně přepravy zboží.

4. Žalovaný podle žalobce pochybil také tím, že chybně posoudil právní otázku určení místa plnění podle § 7 zákona o DPH. Žalobce namítá, že nebyl povinen prokazovat, zda a případně jaký příjemce zboží měl pořízení zboží z jiného členského státu deklarovat. Žalobce prokázal, že zboží nakoupil od osoby, která byla registrovaná k dani v České republice. Žalovaný neuvedl, na základě jakých důkazů dospěl k závěru o tom, že žalobce nebyl omezen při nakládání s přepravovaným zbožím. Jestliže žalovaný žalobce vyzval, aby prokázal, že místem plnění bylo tuzemsko a kde mělo dojít k předání zboží mezi dodavateli žalobce, byla tato výzva nezákonná, neboť okolnosti řetězové transakce měl zjišťovat žalovaný. Doložil-li žalobce, že k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo teprve po propuštění zboží do volného oběhu na území České republiky, bylo na žalovaném, aby svá tvrzení prokázal. Právní názor žalovaného, podle kterého byla určujícím kritériem osoba organizátora přepravy pohonných hmot, je chybný; rozhodující bylo chování jednotlivých účastníků transakce.
5. Podle žalobce postupoval žalovaný v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Daňové zákony musí být natolik srozumitelné, aby si mohl adresát (žalobce) udělat spolehlivý úsudek o daňovém režimu konkrétní transakce. Žalobce v dobré víře předpokládal, že bude oprávněn odečíst daň na vstupu, neboť jeho tuzemský dodavatel dodal zboží a odvedl daň na výstupu, a to teprve po propuštění zboží do volného oběhu na území České republiky. Nadto žalobce postupoval v souladu se zavedenou obchodní praxí, což bylo žalovanému známo z vlastní činnosti.
6. Žalovaný měl pochybit také tím, že v hodnocení upřednostnil důkazy, které neodporují skutkové verzi žalovaného. Žalovaný podle žalobce účelově hodnotí zejména svědecké výpovědi. Podle žalobce nedostatečně konkrétní výpověď svědka S. odpovídala typu

otázek, které byly ze strany žalovaného kladeny. Při hodnocení výpovědi žalovaný přehlédl, že přechod vlastnického práva podle rámcové kupní smlouvy nelze zaměňovat s faktitou přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Obdobně podle žalobce došlo k chybnému vyhodnocení výpovědi svědků T., S. a Č. Žalovaný a správce daně měli pochybit také tím, že nereagovali na odmítnutí odpovědět na jakoukoli otázku svědkem T. Konečně žalovaný nehodnotil obsah jednotlivých CMR listů, které mu žalobce předložil.

7. Žalobce tedy navrhuje napadené rozhodnutí zrušit; na tomto procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem, a to i na jednání, které ve věci proběhlo.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, a dále uvedl, že dodržel rámec stanovený zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu č.j. 62 Af 14/2016-96 ze dne 26.1.2018. K jednotlivým žalobním námitkám argumentoval žalovaný věcně shodně jako v napadeném rozhodnutí.
9. Žalovaný tedy navrhuje zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. I žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem, a to i na jednání.

IV. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.). Zdejší soud přezkoumával napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.); vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
11. Klíčovou otázkou, která je v nyní posuzované věci sporná, je určení místa plnění. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění za dále vymezených podmínek. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozeno (§ 2 odst. 3 zákona o DPH). Předmětem daně je vyjma převodu nemovitosti nebo přechodu nemovitosti v dražbě také dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku (§ 2 odst. 1 zákona o DPH). Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH). Je-li dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místem plnění při dodání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje (§ 7 odst. 1 zákona o DPH). Je-li zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místem plnění při dodání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy se odeslání nebo přeprava zboží začíná (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Místo plnění je tedy odvislé od toho, zda dochází k odeslání nebo přepravě zboží.
12. Rozsudkem č.j. 62 Af 14/2016-96 ze dne 26.1.2018 zdejší soud dřívější rozhodnutí žalovaného ze dne 30.11.2015, č.j. 40591/15/5300-22441-711309, zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Zdejší soud žalovaného v tomto rozsudku zavázal

k opětovnému stanovení místa plnění, neboť žalovaný pochybil, jestliže místo plnění určil pouze na základě kritéria organizace přepravy zboží žalobcem a jestliže neprovedl žalobcem navržené důkazy. Žalovaný tak podle rozsudku zdejšího soudu č.j. 62 Af 14/2016-96 ze dne 26.1.2018 „...nedostatečně zjistil stav věci, neboť závěr o tom, že právě transakce mezi žalobcem a jeho dodavatelem naplnila všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, vystavěl toliko na kritériu organizace přepravy zboží. Současně nelze pominout, že v odvolacím řízení žalobce tvrdil, že přepravu zajišťoval ve prospěch jiného subjektu, a pro toto své tvrzení navrhoval řadu důkazů...“. Zdejší soud tak žalovaného zavázal, aby v dalším řízení (třeba i na základě mezinárodní spolupráce) shromáždil relevantní podklady ke zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH. Závěry zdejšího soudu obstály i před kasačním soudem, který v rozsudku č.j. 1 Afs 43/2018-49 ze dne 8.11.2018 mimo jiné uvedl, že „...prvním pořizovatelem nemusí nutně být vždy bez dalšího osoba, která přepravu zajistila, resp. k ní dala příkaz...“. Také podle kasačního soudu je pro posouzení místa dodání kritérium organizace dopravy významné, avšak nikoli jediné či snad rozhodující. Bylo na žalovaném a správci daně, aby zhodnotili, „...kdy a který ze subjektů zúčastněných na sporné transakci (řetězovém obchodu) nabyl jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, tedy kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH. Nejde přitom o převod vlastnického práva v právním slova smyslu, přičemž bez zhodnocení této otázky nelze bez dalšího dospět k závěru, kolik dodání bylo uskutečněno v rámci jednoho pohybu zboží (jedné přepravy)...“. V nyní posuzované věci tak byl žalovaný právními názory správních soudů zavázán k tomu, aby posoudil všechny rozhodné okolnosti posuzovaného případu, a to nikoli výlučně s ohledem na kritérium organizace přepravy.

13. To, že při posouzení místa dodání je potřeba vycházet z více kritérií, ostatně plyne také z recentní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. V nedávném rozsudku č.j. 10 Afs 43/2020-35 ze dne 5.8.2020 Nejvyšší správní soud odkázal mimo jiné také na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 4. 2006, ve věci EMAG Handel Eder (C-245/04) a ze dne 16. 12. 2010, ve věci Euro Tyre Holding (C-430/09), ze kterých vycházel zdejší soud již v rámci zrušujícího rozsudku č.j. 62 Af 14/2016-96 ze dne 26.1.2018, a ani v nyní posuzované věci se tak nemá důvod odchýlit od dříve vyslovených závěrů stran právního rámce. Jestliže žalobce neunesl důkazní břemeno v tom, že místo plnění bylo v tuzemsku, jak deklaroval, musí i tak pro závěr žalovaného o intrakomunitárním plnění existovat racionální důvody (odst. 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 10 Af 43/2020-35 ze dne 5. 8. 2020).
14. Důraz kladený na okamžik nabytí vlastnického práva a nikoli na okamžik překročení hranice souvisí s původně zamýšleným systémem daně založeným na principu země původu (ŠEFČÍK, Michael. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018. Teoretik, str. 20). Jestliže byl žalobce prvním tuzemským subjektem v rámci dodavatelského řetězce, u kterého došlo k odeslání nebo přepravě z jiného členského státu do České republiky, a žalobce při stočení pohonných hmot do cisteren na území jiného členského státu nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník, jak tvrdí žalovaný, pak by žalobce neměl nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, neboť na tomto vstupu byla nulová daň.

15. V nyní posuzované věci je zřejmé, že zboží bylo pořizováno „řetězovým obchodem“, kdy byly pohonné hmoty přepravovány mezi několika subjekty, přestože došlo pouze k jednomu odeslání nebo přepravě. Přeprava zboží či jeho odeslání tak mohla být přičtena pouze k jedné transakci, a pouze tato transakce mohla být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.5.2019, č.j. 9 Afs 137/2016-176). Místo plnění u navazujících či předcházejících transakcí bez odeslání zboží či jeho přepravy se pak odvíjí od transakce, která zahrnovala přepravu nebo odeslání zboží, a to podle místa odeslání (nakládky) nebo místa určení (mutatis mutandis odst. 31 rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 113/2020-43 ze dne 16.7.2020). To, zda je konkrétní transakce spojena s přepravou, závisí na tom, zda bylo zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich (odst. 32 tamtéž). Organizace přepravy jednou ze stran transakce (tu žalobcem podle přesvědčení žalovaného) tak může být významným indikátorem pro určení, zda byla s transakcí přeprava spojena, avšak nikoli pouze jediným možným indikátorem. Při úvaze o místu plnění a vázanosti přepravy ke konkrétní transakci tak je třeba provést celkové posouzení všech okolností projednávaného případu. Shora naznačený zákonný konstrukt vyložený správními soudy, je podle zdejšího soudu praxí přijímán a není sporu o jeho srozumitelnosti. Namítá-li tak žalobce nesrozumitelnost či předvídatelnost tuzemské právní úpravy, je tato žalobní námitka nedůvodná.
16. Byť termín „nakládat se zbožím jako vlastník“ zjevně upřednostňuje faktické nakládání se zbožím oproti formálnímu smluvnímu převodu vlastnického práva v pojetí tuzemského soukromého práva, neznamená to, že by na jednotlivých smluvních ujednání mezi články řetězce nezáleželo (odst. 54 rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7.1.2016). To souvisí mimo jiné s tím, že je nutné zohlednit také záměry jednotlivých článků řetězce, jsou-li z provedených důkazů zjistitelné (mutatis mutandis odst. 55 tamtéž).
17. Správním spisem prochází DVD, které je přílohou úředního záznamu ze dne 11.10.2013, č.j. 1372799/13/2914-05401-706431. DVD obsahuje naskenované doklady o nákupu a přepravě pohonných hmot. Z obsahu DVD soudu plyne, že žalobce nakupoval pohonné hmoty od tuzemských dodavatelů (to je patrné z daňových dokladů). Z daňových dokladů, které byly vystaveny přepravci, je zřejmé, že žalobce zajišťoval (prostřednictvím přepravců) přepravu zboží z jiného členského státu do České republiky. Tyto podklady tak odpovídají zjištění žalovaného, tedy že žalobce v srpnu, září, říjnu a prosinci roku 2012 uskutečnil nákupy pohonných hmot od dodavatelů ARZETO s.r.o., FUEL SPEDITION & FREIGHT LLC, organizační složka, TOMINA OIL s.r.o., EUROBIT GROUP s.r.o., LONG OIL s.r.o., WORTECH, s.r.o., Easy Vision s.r.o., K-SERVIS ORLOVÁ s.r.o., KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. a World Nano Technology s.r.o. Přepravu zboží ze zahraničí zajišťovali žalobcem najatí dopravci – 2K Group s.r.o., kayra transport s.r.o., Garnitte s.r.o., LEDOPA s.r.o., O. G. a STROOMS s.r.o.
18. Okolnosti přepravy potvrzuje obsah listin žurnalizovaných ve správním spisu – kupříkladu ve vztahu k dodavateli KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. přílohy odpovědi na dožádání ze dne 3.7.2013, č.j. 283396/13/4000-17201-205533, a ze dne 4.12.2013, č.j. 496601/13/4000-17201-205533. Ve vztahu k dodavateli EUROBIT GROUP s.r.o. pak příloha sdělení č.j. 104175/13/4027-070000-604259 ze dne 26.3.2013. Přílohou sdělení bylo

- DVD obsahující záznamy o podrobnostech přepravy pohonných hmot, ze kterých je zřejmé místo nakládky a přepravce. K dopravci O. G. pak odpověď na dožádání ze dne 3.5.2013, č.j. 1693805/13/3008-05401-701101. K dopravci STROOMS s.r.o. pak odpověď dožádaného správce daně ze dne 7.6.2013, č.j. 2307601/13/3003-05404-711171, a ze dne 15.8.2013, č.j. 2947978/13/3003-05404-711215.
19. Dopravce O. G. (protokol č.j. 10.6.2013, č.j. 2041966/13/3008-05401-701101) při výsledku uvedl, že jím přepravované zboží (pohonné hmoty) přebírala obsluha čerpací stanice. Podle svědka jednatel žalobce přepravu objednal, určil datum, čas, místo nakládky a vykládky zboží. M. T., jednatel dodavatele žalobce – EUROBIT GROUP s.r.o., podle protokolu o výsledku svědka ze dne 14.8.2013, č.j. 1099639/13/2801-05401-609077, uvedl, že pohonné hmoty byly přepravovány přímo od dodavatelů EUROBIT GROUP s.r.o. na tuzemských či zahraničních rafinériích. Podle svědecké výpovědi objednal přepravu a určil datum, čas, místo nakládky a vykládky zboží jednatel žalobce (R. T.). Jednatel přepravce kayra transport s.r.o. M. G. při výsledku dne 23.9.2013 (protokol č.j. 1549364/13/3308-05402-705069) uvedl, že kayra transport s.r.o. zajišťoval přepravu pohonných hmot pro žalobce. Pokyny k přepravě sděloval žalobce přímo řidičům přepravce. Obvykle bylo zboží vyskládáno na jednotlivých čerpacích stanicích. Obdobně svědek M. P. (protokol ze dne 8.10.2013, č.j. 1549356/13/3308-05402-705069), osoba odpovědná za koncesi u přepravce kayra transport s.r.o., ve svědecké výpovědi uvedl, že pokyny pro přepravu včetně přímých pokynů řidičům uděloval žalobce. Jednatel dopravce STROOMS s.r.o. podle protokolu o výsledku ze dne 27.5.2013, č.j. 2172956/13/3003-05404-711171, uvedl, že zástupce žalobce sdělil, kdy se bude následující týden uskutečňovat doprava s následným upřesněním místa nakládky. Po vyclení zboží se řidiči ozval zástupce žalobce, který upřesnil místo vykládky. Svědek dále uvedl, že pokyny týkající se nakládky a vykládky zboží či jiné instrukce v rámci dopravy uděloval žalobce. U výsledku dne 22.8.2013 (protokol č.j. 3044633/13/3003-05404-711171) J. V., jednatel STROOMS s.r.o., uvedl, že žalobci byla přidělena vozidla, a vše ostatní si zařizoval žalobce sám. Jednatel dopravce 2K Group, s.r.o. uvedl, že za žalobce určoval datum, čas, místo nakládky a vykládky jednatel žalobce (protokol o výsledku svědka ze dne 12.6.2013, č.j. 1338563/13/2509-05402-500666). Z DVD č.j. 811410/13 předloženého 2K Group s.r.o. jsou zřejmé objednávky žalobce u tohoto přepravce, z odpovědi na dožádání ze dne 30.7.2013 plyne, že podle podkladů přiložených k dožádání na „přepravních dokumentech“ (kupříkladu CMR listy) nefiguruje žalobce, byť dopravu objednával (organizoval). Totéž plyne také z CMR listů předložených dopravcem STROOMS s.r.o. (přílohy odpovědi na dožádání ze dne 7.6.2013, č.j. 2307601/13/3003-05404-711171).
20. Zdejší soud tak dává za pravdu žalovanému, že žalobce vystupoval jako organizátor přepravy. Byť podle daňových dokladů a CMR listů, které prochází správním spisem, nebyl prvním vlastníkem pohonných hmot na území České republiky (na CMR listech žalobce není uveden vůbec), je evidentní, že žalobce v dodavatelském řetězci vystupoval jako organizátor přepravy pohonných hmot ze zahraničí do České republiky. Byl to právě žalobce, kdo určoval, kdy, odkud a kam měly být pohonné hmoty převezeny. Soud tak musel přistoupit k posouzení dalších okolností transakcí.

21. Správce daně po zrušení původního rozhodnutí žalovaného na dožádání žalovaného provedl několik nových důkazů – svědeckých výpovědí. L. M., jako jednatel dodavatele žalobce ARZETO s.r.o. ve svědecké výpovědi dne 28.1.2019 (protokol o výsledku svědka č.j. 117205/19/2914-60562-711795) uvedl, že dodavatel žalobce měl nakupovat pohonné hmoty ze Slovenska, a to bez vědomí svědka. Obdobnou výpověď poskytl svědek k jeho působení na pozici statutárního orgánu dalšího dodavatele žalobce – LONG OIL s.r.o. (protokol č.j. 117223/19/2914-60562-711795). Obdobné svědectví svědek poskytl k LONG OIL s.r.o. již dne 30.5.2013 (protokol č.j. 3322238/13/2005-05406-109382).
22. M. S., vedoucí odštěpného závodu FUEL SPEDITION & FREIGHT LLC, ve výpovědi, jak byla zachycena v protokolu ze dne 4.12.2018, č.j. 1807898/18/2914-60562-711795, uvedl, že se žalobcem patrně spolupracoval; nejprve pro žalobce zajišťoval dopravu a poté velkoobchod s PHM. K vlastnictví zboží M. S. uvedl: „...*vlastníkem byl, když se dostali do Česka, tak vlastníkem jsme byli my nebo ten koncový zákazník, ke kterému to šlo. Pokud jsme měli dodavatele v zahraničí, tak si nepamatuji, kdo byl v tomto případě vlastníkem...*“. K dotazu na přechod práva na žalobce nakládat s PHM jako vlastník svědek uvedl: „...*asi až když se stočily na koncovém místě, nevím, kam se to vozilo, jestli to prodávali dál nebo to šlo na nějakou ze síťových čerpacích stanic...*“. Žalobce byl podle sdělení svědka oprávněn rozhodovat o místě určení PHM (v rámci České republiky); ve většině případů zboží přepravoval sám žalobce, i když svědek připustil, že v určitou dobu jím zastupovaný subjekt disponoval vlastními cisternami, které prioritně využíval pro přepravu zboží. Podle M. S. byl dodavatelem FUEL SPEDITION & FREIGHT LLC tuzemský subjekt, byť nevyloučil existenci zahraničního dodavatele.
23. Podle protokolu o výsledku svědka M. T. ze dne 21.1.2019, č.j. 55539/19/2914-60562-711795, byl svědek jednatelem dodavatele žalobce – EUROBIT GROUP s.r.o. Svědek nebyl na otázky podle svého vyjádření připraven, a proto pouze neurčitě uvedl, že předmětem dodávek byly minerální oleje, automobilové benzíny a motorové nafty. K místu, odkud bylo zboží přepravováno, taktéž uvedl, že na otázku není připraven, a že nakládka mohla být na českých trzích i v zahraničních rafinériích. K převodu vlastnického práva na žalobce došlo podle svědka vždy až na území České republiky. Až po propuštění do volného oběhu na území České republiky mohl žalobce rozhodovat o místě vykládky pohonných hmot. Jestliže by si žalobce nezajistil přepravu, bylo by zboží dopraveno subjektem zastoupeným svědkem; vždy však muselo být zboží vyloženo na území České republiky.
24. Podle protokolu o výsledku svědka I. S. ze dne 10.12.2018, č.j. 1834431/18/2914-60562-705726, dodavatel žalobce KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o., jehož jednatelem svědek byl, mimo jiné ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen, listopad a prosinec roku 2012 uvedl, že si přesně nepamatuje, kdy se žalobcem obchodoval pohonné hmoty. Součástí prodeje byla možná i doprava. Svědek si byl jistý, že dodavatelé KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. byly tuzemské společnosti a že svědek (jím zastupovaný subjekt) pohonné hmoty z jiného členského státu neodebíral.
25. B. Č., od srpna do prosince roku 2012 jednatel TOMINA OIL s.r.o. (dodavatel žalobce), ve své svědecké výpovědi (protokol č.j. 128685/19/3020-60562-702377) sdělil, že žalobci jím zastupovaný subjekt prodával pohonné hmoty. Přepravu pohonných hmot objednával

žalobce. Svědek uvedl, že zboží prodával „...bez dopravy na místě určení do autocisteren, místa dodání jsou na dodacích listech v účetnictví. Bylo to domluveno tak, že dopravu si zajistí kupující...“. Dále svědek uvedl: „...od místa načerpání PHM v zahraničí až do místa proclení (spedice na území ČR) byl vlastníkem zboží můj dodavatel. Po uvolnění do volného oběhu, což bylo dáno zaplacením spotřební daně a DPH, jsem já svému dodavateli zaplatil zboží včetně spotřební daně a DPH a stal jsem se vlastníkem zboží. Dále jsem byl vlastníkem zboží až do zaplacení zboží od firmy LEDOPA, taktéž včetně spotřební daně a DPH, jednalo se o tuzemský obchod, ne zahraniční...“.

26. Z protokolu o svědecké výpovědi Z. T., jednatele dodavatele žalobce K-SERVIS ORLOVÁ s.r.o. (protokol ze dne 4.1.2019, č.j. 7681/19/2503-60562-508214) vyplývá, že svědek se ke všem otázkám odmítl vyjádřit.
27. Podle svědecké výpovědi J. B., jednatele žalobcova dodavatele, jak byla zachycena v protokolu ze dne 23.1.2019, č.j. 76860/19/2914-60562-705726, ve vztahu k transakcím v říjnu 2012 si již podrobnosti nepamatoval. K doplňujícím dotazům žalobcova zmocněnce uvedl, že zboží nakupoval výhradně od dodavatelů, kteří zboží prodávali v režimu volného prodeje.
28. Neurčité odpovědi poskytl také ve výpovědi ze dne 24.1.2019 svědek T. K. – jednatel WORTECH, s.r.o. (protokol č.j. 96454/19/2301-62563-402979). Nebyl schopen odpovědět, zda jako jednatel obchodoval se žalobcem; pokud ano, připustil, že obchodovaným zbožím byly pohonné hmoty. K dotazu zmocněnce žalobce svědek uvedl, že nakupoval od tuzemských dodavatelů a pohonné hmoty byly nakupovány včetně spotřební daně a DPH. Za osobu, která transakce realizovala, označil P. Š. P. Š. uvedl (protokol o svědecké výpovědi ze dne 19.2.2019, č.j. 289457/19/2301-61563-402617), že ve vztahu k žalobci a WORTECH, s.r.o. bylo předmětem transakcí „...zajištění přepravy, kdy LEDOPA zajišťovala přepravu pohonných hmot, a myslím, že tam proběhly i nějaké obchodní případy, nákup a prodej...“. Jestliže žalobce vystupoval jako odběratel, byl oprávněn rozhodovat o místě určení zboží. I tento svědek k dotazu zmocněnce žalobce doplnil, že zboží vždy kupoval od českého subjektu, byť byly pohonné hmoty nakupovány z Rakouska a Německa.
29. Jednatel World Nano Technology s.r.o. – O. B. podle protokolu o výsledku svědka ze dne 11.2.2019, č.j. 203425/19/2914-60562-705726, uvedl, že žalobci dodával pohonné hmoty z Německa. Podle vyjádření svědka tyto pohonné hmoty nakupoval od tuzemských subjektů. Žalobce byl oprávněn rozhodovat o místě určení pohonných hmot, na žalobce bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník v momentě, kdy „auta byla na celnici“ a byla zaplacená spotřební daň. Přepravu zboží si žalobce zajišťoval sám. To, že si odběratelé Worl Nano Technology (tedy i žalobce) zajišťovali dopravu, uvedl O. B. již při výsledku dne 13.5.2013 (protokol č.j. 2254879/13-2101-05400-200948). Svědek dále při „prvním“ výsledku uvedl, že World Nano Technology s.r.o. pouze zprostředkovává nákup a se zbožím tak do kontaktu vůbec nepřišel.
30. Z provedených svědeckých výpovědí soudu vyplývá, že podle svědků (vyjma „bílého koně“ L. M., který relevantní informace nesdělil) mělo k přechodu vlastnického práva docházet „různě“ (kupř. svědectví M. S.). Svědci často poskytovali pouze obecné informace

a odvolávali se na dosud předložené doklady. Vesměs však uvedli, že dodavatelé žalobce odebírali pohonné hmoty od tuzemských subjektů, a že k převodu vlastnického práva na žalobce došlo v rámci České republiky (B. Č., I. S., M. T.). Svá tvrzení však blíže nerozvedli či nedoložili, a to zejména ve vztahu k okamžiku, kdy žalobce mohl se zbožím nakládat jako vlastník. Někteří pouze odkazovali na formální účetní doklady či doklady o přepravě.

31. Je patrné, že vlivem plynutí času mohlo dojít k „rozostření“ vzpomínek předvolaných svědků. Přes prvek času však soud hodnotí poskytnutá svědectví jako velmi obecná bez poskytnutí opory tvrzením žalobce. To, že podle svědků mělo k přechodu vlastnického práva na žalobce dojít až v České republice, nemění nic na východiscích plynoucích z právní úpravy a rozhodovací praxe soudů. Podstatné tedy bylo, kdy mohl žalobce nakládat se zbožím jako vlastník, a to bez ohledu na existenci formálních dokladů o přechodu vlastnického práva na žalobce až na území České republiky či bez ohledu na „vnitřní přesvědčení“ článků dodavatelského řetězce o okamžiku přechodu vlastnického práva k pohonným hmotám, nemělo-li „vnitřní přesvědčení“ oporu v právních předpisech a odpovídalo pouze zavedené praxi mezi obchodníky s pohonnými hmotami. Otázky formulované žalovaným byly podle soudu dostatečně určité a byly zformulovány neutrálně tak, aby mohlo dojít k objasnění nakládání při přepravě se zbožím. To, že svědci neposkytli konkrétní odpovědi ve prospěch žalobce, nelze přičítat žalovanému. Tu ostatně dává soud za pravdu žalovanému, že lze pochybovat o důvěryhodnosti některých svědeckých výpovědí. Je pravdou, že žalovaný nezohlednil, že svědek T. odmítl odpovídat na otázky; přesto v kontextu zbylých výpovědí podle soudu nejde o pochybení, které by vedlo k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
32. Jestliže v nyní posuzované věci není pochyb o tom, že žalobce byl organizátorem přepravy pohonných hmot, a to včetně udílení pokynů o místě nakládky, vykládky a času realizace přepravy, a žalovaný (resp. jím dožádání správci daně) provedl důkazy výsledkem svědků – jednatelů dodavatelů žalobce, ze kterých nebylo zřejmé, kdy žalobce získal oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, pak dává soud za pravdu žalovanému, že žalobce realizoval intrakomunitární dodání zboží.
33. Ani z dalších listin, které jsou žurnalizovány ve správním spisu, neplyne skutková verze žalobce. Kupříkladu z rámcové smlouvy ze dne 1.4.2012 uzavřené mezi žalobcem a FUEL SPEDITION & FREIGHT LLC, organizační složka sice vyplývá, že dodavatel žalobce bude na základě jednotlivých objednávek prodávat žalobci pohonné hmoty (odst. 1.1), které podle prohlášení dodavatele měly být nakoupeny „...na daňovém území ČR s veškerým daňovým zatížením...“. Dopravu měl zásadně zajišťovat dodavatel žalobce; při odchýlení od tohoto způsobu dopravy byl žalobce povinen uvést údaje o dopravci (řidiči) a další doplňující údaje (odst. 5.1). Místem dodání muselo být místo na území České republiky (odst. 5.2). Obdobně také podle nedatované rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobcem a EUROBIT GROUP s.r.o. se dodavatel žalobce na základě jednotlivých objednávek zavázal dodávat pohonné hmoty (odst. 1.1), které podle prohlášení dodavatele byly nakoupeny na daňovém území České republiky s veškerým daňovým zatížením (odst. 2.8). Také v této rámcové smlouvě bylo v odst. 5.1 uvedeno, že dopravu zajišťuje prodávající na místo určené žalobcem; v případě vlastní dopravy měl žalobce sdělit

doplňující údaje dodavateli (kupříkladu údaje o řidiči a cisterně). Žalobce mohl zvolit za místo vykládky pouze ta místa, která byla uvedena na seznamu dostupných míst v aktuálním ceníku (odst. 5.2). Byl to přitom žalobce, kdo přepravu pohonných hmot organizoval. Tu opět soud uvádí, že samotné prohlášení o původu zboží „...*na daňovém území ČR s veškerým daňovým zatížením...*“ bez dalších indicií nepostačuje k učinění závěru, že žalobce zboží zakoupil až v České republice.

34. Namítá-li žalobce, že přepravu nezajišťoval z pozice organizátora, ale pouze z pozice pověřené osoby – dopravce, pak soud souhlasí se žalovaným (odst. 53 napadeného rozhodnutí) v tom, že jestliže žalobce vystupoval jako zmocněnec dodavatelů, pro které zajišťoval přepravu, měl za poskytnutí této služby vystavit fakturu, což neučinil. To, že byl žalobce zmocněn svými dodavateli k přepravě zboží z jiného členského státu na území České republiky, neplyne z žádné listiny, která prochází správním spisem.
35. To, že žalovaným (správci daně) zajištěné či žalobcem předložené listiny formálně deklarující původ zboží k okamžiku jeho nákupu žalobcem jako tuzemský, neodpovídaly skutečnosti, plyne i z dalších zjištění žalovaného. Z CMR listů, které prochází správním spisem, vyplývá, že prvními pořizovateli zboží z jiných členských států byly subjekty odlišné od žalobce a jeho přímých dodavatelů. Správním spisem prochází CD (příloha na č.l. 67 odvolacího správního spisu), jehož součástí jsou také údaje ze systému VIES včetně přehledové tabulky. Údaje z přehledové tabulky odpovídají údajům, které byly uvedeny na CMR listech, pouze částečně – k tomu odkazuje soud zejména na odst. 110 napadeného rozhodnutí.
36. Podle zdejšího soudu tak žalovaný nepochybil, jestliže za subjekt realizující intrakomunitární porizení označil žalobce. Byť z daňových dokladů, CMR listů a jiných formálních podkladů vskutku plyne, že žalobce odebíral zboží již od tuzemského subjektu v jeho vlastnictví, dává soud za pravdu žalovanému, že to byl právě žalobce, který v rámci přepravy zboží ze zahraničí (k okamžiku jeho stočení do cisteren) nabyl oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník.
37. Žalovaný, resp. správce daně přitom nepochybil, pokud žalobce vyzval k prokázání toho, zda se v případě jednotlivých zdanitelných plnění jednalo o plnění tuzemská. Správci daně totiž vznikly pochybnosti o tom, zda došlo k uplatnění odpočtu daně v souladu se zákonem, tyto pochybnosti správce daně vyjádřil, vyvrátil průkaznost a věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků a přenesl na žalobce důkazní břemeno. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal, že nárok na odpočet daně uplatnil v souladu se zákonem.
38. Je pravdou, že žalovaný nejprve určil organizátora přepravy (odst. 32 a další napadeného rozhodnutí), a teprve po zjištění, že organizátor vystupoval jako jeden z článků dodavatelského řetězce, prováděl žalovaný celkové posouzení všech zvláštních okolností. Z napadeného rozhodnutí nicméně soudu vyplývá, že žalovaný organizaci dopravy sice považoval za významné kritérium, ale že zohlednil i další skutečnosti (odst. 39 či odst. 109 napadeného rozhodnutí) a postupoval tak v souladu se zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu č.j. 62 Af 14/2016-96 ze dne 26.1.2018.
39. Žalovaný podle zdejšího soudu aplikoval správný právní předpis, v jeho mezích správnou právní normu, přitom pochybení, jež by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí,

se nedopustil ani při její aplikaci na zjištěný skutkový stav. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

40. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

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

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

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

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

Brno 21.1.2021

Petr Šebek v.r.
předseda senátu

