



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **VHS - ROPA plus, spol. s r. o.**
sídlem U Potoka 369/9, 792 01 Bruntál
zastoupen advokátem JUDr. Martinem Vychopněm
sídlem Masarykovo náměstí 225/6, 256 01 Benešov

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2017 č. j. 33360/17/5300-22443-701728,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta žalobcovo odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 1. 6. 2016:
 - č. j. 2215490/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za březen 2012 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,
 - č. j. 2215567/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za duben 2012 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,
 - č. j. 2215593/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za květen 2012 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,
 - č. j. 2215616/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za červen 2012 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,
 - č. j. 2215682/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za červenec 2012 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,
 - č. j. 2215729/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za srpen 2012 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,
 - č. j. 2215851/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za říjen 2012 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,
 - č. j. 2215917/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za listopad 2012 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,
 - č. j. 2215936/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za prosinec 2012 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,
 - č. j. 2215944/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za leden 2013 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,
 - č. j. 2215951/16/3205-50522-803547, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za únor 2013 a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně,v celkové výši daně 10 051 788 Kč a v celkové výši penále 2 010 355 Kč.
2. Žalobce byl podle napadeného rozhodnutí již při nakládce pohonných hmot v cizině osobou, která s tímto zbožím nakládala jako vlastník, jakkoli tyto případy vykázal jako přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku v celkovém objemu 49 633 688,57 Kč od dodavatelů KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o., ERYX s. r. o., Ing. Martin Divíšek s. r. o. a AGRODIESEL HANÁ a. s.
3. Žalobce po celou dobu daňového řízení i v řízení před soudem trvá na skutkové verzi, podle které nevydával prvotní pokyny k přepravě, naopak toliko předával dále pokyny, které dostal od KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o. v elektronické podobě a které má dosud k dispozici. Žalobce tak zajišťoval přepravu pro KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o., nepřebíral zboží a řídil se přepravními dispozicemi KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o. U Krajského soudu v Brně přitom probíhá trestní řízení sp. zn. 46 T 5/2015 ve věci „Zadeh“, kde je daňová povinnost z týchž dovozů přičítána KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o., které navíc tato daň byla již na základě vlastní činnosti daňových orgánů doměřena.

B.

4. Žalobce především namítá, že nebylo provedeno celkové posouzení všech okolností řetězové dodávky a nebyly provedeny důkazy týkající se okamžiku vzniku práva nakládat s pohonnými hmotami:
- evidence pro účely daně z přidané hodnoty a přiznání k DPH u všech dodavatelů,
 - zprávy z daňové kontroly a protokoly z místních šetření DPH u všech dodavatelů,
 - evidence pro účely DPH oprávněného příjemce,
 - evidence pro účely DPH a souhrnné hlášení odesilatele uvedeného v CMR,
 - daňové doklady vystavené odesilatelem uvedeným v CMR,
 - daňové doklady vystavené příjemcem uvedeným v CMR,
 - rámcová kupní smlouva na dodávky pohonných hmot uzavřená s rozhodujícím dodavatelem,
 - doklady z trestního spisu,
 - přihláška pohledávky v insolvenčním řízení a platební výměry na DPH správce daně rozhodujícího dodavatele,
 - výslech konkrétních úředních osob, které u správce daně vyměřovaly daň rozhodujícímu dodavateli,
 - výslech pracovníků společnosti GERLACH,
- čímž mělo být prokázáno, že je nesprávný názor žalovaného, že žalobce disponoval s pohonnými hmotami jako faktický vlastník již od stočení do cisteren v jiném členském státě. Žalobce totiž trvá na tom, že toliko zajišťoval dopravu a řídil se dispozicemi KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o., příp. jiných dodavatelů, kteří právě nakládali se zbožím během přepravy jako vlastníci. Tito žalobcovi dodavatelé disponovali všemi informacemi a byli skutečnými organizátory přepravy. Zdůrazňuje, že všechny tyto skutečnosti obsahovaly i smlouvy s dodavateli. Role žalobce při přepravě tak byla čistě pasivní. Správce daně ani žalovaný pak neoznačili konkrétní důkazy prokazující, že právě žalobce již během přepravy nakládal s pohonnými hmotami jako vlastník.
5. Žalovaný k tomuto žalobnímu bodu uvádí, že z odpovědí dopravců a z celého provedeného dokazování vyplynulo, že objednavatelem, zajišťovatelem i plátcem přepravních služeb byl žalobce, který stanovoval trasu, místo nakládky a vykládky. Dopravci nebyli povinni řídit se jinými pokyny od někoho jiného než od žalobce. Mezinárodní nákladní listy (CMR) dopravci předávali právě žalobci. Žalobce tak předmětnými pohonnými hmotami disponoval již na území jiného členského státu, kdy následně tyto pohonné hmoty prostřednictvím přepraveců dopravil do České republiky. Navrhované důkazní prostředky nebyly způsobilé vyvrátit zjištěný skutkový stav z titulu místa plnění při nákupu pohonných hmot s místem nakládky mimo tuzemsko od deklarovaného dodavatele, proto byly tyto navržené důkazní prostředky shledány nadbytečnými. Správce daně vždy vychází ze skutečného obsahu právního jednání, a proto nemůže ani formální důkaz v podobě smluv, které měl žalobce uzavřeny se svými dodavateli osvědčit jako důkaz o správnosti žalobcem tvrzených skutečností, a to právě s ohledem na veškerá zjištění ohledně faktické realizace jedné přepravy zboží z jiného členského státu do tuzemska, kterou organizoval právě žalobce. Právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo na žalobce převedeno již při převzetí v jiném členském státě smluvními dopravci žalobce. Žalobce prováděl prostřednictvím daných smluvních dopravců přepravu předmětného zboží do tuzemska sám pro sebe, nikoli pro další subjekty.

6. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že přepravu předmětných pohonných hmot uskutečnili dopravci Autodoprava Hrbáček s.r.o., JP servis-AMS s.r.o., Kuchařík autodoprava s.r.o. a RORENTO s.r.o. Správce daně vyzval tyto dopravce ke sdělení skutečností týkajících se přepravy předmětných pohonných hmot. Dopravci vesměs sdělili, že objednávky přeprav prováděl žalobce, jemuž byly předány i mezinárodní nákladní listy (CMR). Žalobce přepravu uhradil. Žalobce určoval trasu, místo nakládky a vykládky; dopravci nebyli povinni řídit se pokyny kohokoli jiného než žalobce. K tomu byly správci daně doloženy faktury a výpisy z účtu o přijatých platbách, jakož i CMR listy.
7. Podle § 92 odst. 5 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
8. Na tomto místě krajský soud konstatuje, že správce daně od dopravců obdržel odpovědi, které přinejmenším zpochybňují žalobcovu verzi, že v okamžiku přeshraničního dodání předmětných pohonných hmot neměl oprávnění nakládat s nimi jako vlastník. Dopravci se totiž naopak shodli na tom, že to byl právě žalobce, kdo dopravu nejen objednával a platil, ale dával dopravcům též veškeré pokyny, přičemž dopravci se měli řídit právě a jen pokyny žalobce.
9. Za této situace bylo na žalobci, aby svá tvrzení o tom, že v okamžiku přeshraničního dodání předmětných pohonných hmot měl oprávnění nakládat s nimi jako vlastník někdo jiný (KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. a další). Tížilo jej totiž důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 d.ř. (Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních).
10. O této skutečnosti byl žalobce řádně vyrozuměn a k doplnění důkazních návrhů vyzván výzvou správce daně ze dne 22. 6. 2015 č.j. 2247134/15/3205-60561-800560.
11. Žalobce reagoval dne 18. 7. 2015, kdy se domáhal provedení důkazů uvedených v odst. 4 tohoto rozsudku.
12. Krajský soud se plně ztotožňuje s žalovaným, že uvedené důkazní návrhy nejsou s to zvrátit zjištění skutkového stavu, které vyplynulo ze sdělení dopravců (srov. odst. 6. tohoto rozsudku).
13. Podle ustálené judikatury o přeshraničních dodávkách zboží (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015 č.j. 5 Afs 77/2015-43) je pro přiřazení přeshraničního prvku konkrétnímu dodání klíčový okamžik, kdo v okamžiku přeshraničního dodání nakládal se zbožím jako vlastník, a to bez ohledu na otázky nabývání vlastnictví podle soukromoprávních předpisů.
14. V tomto směru krajský soud přisvědčuje žalovanému, že z odpovědí dopravců nelze učinit jiný závěr, že v okamžiku přeshraničního dodání zboží se zbožím nakládal jako vlastník právě žalobce, pokud byl tím, kdo nejen objednal a organizoval přepravu, ale především tím, kdo jako jediný mohl dát dopravcům pokyny náležející obecně vlastníkově věci, tj. pokyny o místu nakládky a vykládky, aniž by dopravci mohli být vázáni pokyny koho jiného.

15. Žalobcem navržené důkazní prostředky uvedené v bodě 4. tohoto rozsudku pak vskutku nejsou způsobilé prokázat, že by tu v okamžiku přeshraničního dodání pohonných hmot byl kdokoli jiný než žalobce, kdo by se mohl k předmětným pohonným hmotám jako vlastník chovat, tzn. zejm. určovat jejich další osud. Tvrdil-li žalobce, že pouze plnil pokyny jiného (KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o., příp. jiných dodavatelů), navržené důkazní prostředky uvedené v bodě 4. tohoto rozsudku takovou skutečnost ani prokázat nemohou. Všechny listiny tam uvedené totiž mohou nanejvýš vést k závěru o tom, kdo ze subjektů dodavatelského řetězce, jehož byl žalobce součástí, zaevidoval přeshraniční plnění do svého účetnictví a evidencí (bez závěru o tom, že by tak učinil správně po právu) a o tom, kdy na žalobce přecházelo vlastnické právo podle soukromoprávních předpisů (což není okamžik totožný s přechodem práva nakládat s pohonnými hmotami *jako* vlastník).
16. Soud se tedy ztotožňuje s žalovaným, že provedení důkazních prostředků uvedených v bodě 4. tohoto rozsudku je pro posouzení přičtení přeshraniční intrakomunitární přepravy irelevantní, protože ani soud tyto důkazy neprováděl.

C.

17. Žalobce dále dovozuje, že byly-li předmětné pohonné hmoty přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemohl žalobce předmětné pohonné hmoty nabýt ani s nimi reálně disponovat dříve, než byl tento režim ukončen, tj. až po ukončení přepravy a provedení deklarace v tuzemsku. Ve vztahu k této otázce pak nebylo provedeno řádné dokazování, když žalobce navrhoval k důkazu:
- doklad o dopravě z elektronického systému EMCS,
 - identifikaci konkrétních dodávek pohonných hmot s odkazem na EMCS pomocí elektronických přepravních dokladů e-AD v trestním spise, u kterých byla příjemcem ECOLL INVEST a. s.
18. K tomu žalovaný uvádí, že doklad e-AD je elektronický průvodní doklad pro sledování a řízení dopravy zboží podléhající spotřební dani uvnitř EU, a to prostřednictvím elektronického systému EMCS, protože je považován finančními orgány ve vztahu k předmětu dokazování i z hlediska příslušné hmotněprávní úpravy za zcela irelevantní důkazní prostředek. Správce daně totiž nepochybně a nepopřel jak existenci daného zboží, tak také tu skutečnost, že se jednalo o zboží původem z jiného členského státu a také to, že se jednalo o zboží podléhající spotřební dani a jeho dodání v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, což je však z hlediska DPH pro daný případ zcela nerozhodné. Z hlediska dodání zboží z hlediska určení okamžiku, ve kterém přechází na nabyvatele právo nakládat s věcí jako vlastník, není rozhodný okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně.
19. I tato otázka již byla předmětem rozhodovací činnosti Soudního dvora EU, který v rozhodnutí ze dne 19. 12. 2018 sp. zn. C-414/17 uzavřel, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala těchto výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení.
20. Z právě uvedeného vyplývá, že pro otázky přičtení přeshraničního prvku konkrétní dodávce uvnitř EU je otázka trvání a ukončení režimu podmíněného osvobození od

spotřební daně zcela nerozhodná, protože jsou irelevantní i důkazní prostředky navržené k této otázce.

D.

21. Dále žalobce namítá, že závěry správce daně se liší od závěrů státního zastupitelství i daňových orgánů prezentovaných ve věci vedené Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015, kde je daňová povinnost z týchž dovozů přičítána právě KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o.
22. Ve vztahu k této žalobní argumentaci stojí žalovaný v napadeném rozhodnutí (odst. 94. odůvodnění) i v řízení před soudem na stanovisku, že správnost uplatnění daně z přidané hodnoty u jakéhokoliv daňového subjektu nelze odvozovat od zcela samostatně stojících řízení a jejich předchozích výsledků a závěrů u jiných daňových subjektů, zejména jeví-li se tyto jako nesprávné.
23. Ve vztahu k tomuto žalobnímu bodu zavázal Nejvyšší správní soud zdejší soud v této konkrétní věci právní názorem vyjádřeným v rozsudku ze dne 5. 8. 2020 č. j. 10 Afs 43/2020-35, kdy vyslovil, že pro účely daňového řízení si správce daně dle § 57 daňového řádu opatřil podklady jak od orgánů činných v trestním řízení, tak od celních orgánů, které tehdy disponovaly kopiemi podkladů z trestního spisu ve věci týkající se mj. ECOLL INVEST a.s., jež údajně souvisí s nyní posuzovaným případem. Daňové orgány se s podklady, které obdržely v rámci této součinnosti, vypořádaly. Zejména uvedly, že jimi zjištěný skutkový stav neodpovídal dohodě uvedené v rámcové smlouvě, dle níž měla žalobkyně nabýt právo disponovat se sporným zbožím jako vlastník až v tuzemsku. Nejvyšší správní soud má za to, že daňové orgány vynaložily dostatečné úsilí k prověření otázky, zda orgány činné v trestním řízení v související věci nepovažovaly za intrakomunitární transakci jinou obchodní operaci v tomtéž obchodním řetězci. Ověřovaly žalobkyni tvrzené skutečnosti a s podklady, které získaly ze souvisejícího trestního spisu – jejichž obsah již předtím znaly z daňového spisu – se rozumně vypořádaly. V tomto směru tedy jsou dílčí závěry daňových orgánů ve vztahu k trestní věci sp. zn. 46 T 5/2015 racionální. Krajský soud proto neměl zrušit napadené rozhodnutí z důvodu, pro který tak učinil. Daňové orgány řádně zjistily skutkový stav ohledně souvisejícího trestního řízení. Další dokazování v tomto směru by bylo bezpředmětné. Ostatně, jak uvedeno výše, toto trestní řízení není samo o sobě způsobilé založit legitimní očekávání žalobkyně, že jí prováděná obchodní transakce nebude správcem daně označena jako intrakomunitární dodání zboží s přepravou.
24. Uvedený právní názor je pro podepsaný soud závazný a zdejšímu soudu nadále nepřísluší s ním jakkoli polemizovat (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).
25. Proto krajský soud upustil i od dalších snah o doplnění dokazování trestním spisem Krajského soudu v Brně sp. zn. 46 T 5/2015.
26. Pokud pak žalobce u jednání dne 20. 2. 2018 navrhoval výslech svědka S. K., který má mít informace o problematice trestního stíhání KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. a ECOLL INVEST a.s., krajský soud tento důkaz neprovedl s ohledem na to, že podle Nejvyššího správního soudu jsou další otázky týkající se uvedeného trestního stíhání irelevantní.

E.

27. Pokud dále žalobce argumentuje tím, že pro prvotní články řetězce nebyl dostatečně velkým odběratelem, a proto kupoval pohonné hmoty přes prostředníky, a tím, že provádění předplateb je při předmětné obchodní činnosti běžné, čímž se snaží zvrátit dílčí argumenty žalovaného o účelovosti vytvořeného řetězce, jedná se z pohledu žalobce i daňových orgánů o dílčí a okrajové argumenty, které nejsou s to zvrátit závěr uvedený v odst. 14. tohoto rozsudku o tom, že v okamžiku přeshraničního dodání zboží se zbožím nakládal jako vlastník právě žalobce, pokud byl tím, kdo nejen objednal a organizoval přepravu, ale především tím, kdo jako jediný mohl dát dopravcům pokyny náležející obecně vlastníkově věci, tj. pokyny o místu nakládky a vykládky, aniž by dopravci mohli být vázáni pokyny koho jiného.
28. I kdyby tedy soud této dílčí žalobní argumentaci přisvědčil, nemohlo by to žalobci přinést příznivější rozhodnutí o věci samé.
29. Proto se soud touto argumentací již nadále nezabýval.

F.

30. Soud na základě shora uvedeného shrnuje, že uplatněná žalobní argumentace nebyla shledána důvodnou, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. Pouze na okraj soud podotýká, že nepřehlédl, že KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. i ECOLL INVEST a.s. v mezidobí změnily své obchodní firmy (dnes se jedná o KF Oil s.r.o. a Alfa Group Service and Investments a.s. v likvidaci); pro přehlednost však uváděl původní obchodní firmy, jak se označení předmětných obchodních společností táhne celým soudním i správním spisem.
32. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v tomto řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 17. prosince 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu