



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobce: J. M., IČO: X,
sídlem X,

zastoupený advokátem JUDr. Martinem Vychopeněm,
sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 3. 2018, č. j. 9579/18/5300-21442-809464,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání a

potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 11. 2017:

- č. j. 23750/17/2106-50523-208869, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 331 247 Kč a vyčísleno penále ve výši 66 249 Kč (dále jen „dodatečný výměr za prosinec 2012“);
 - č. j. 24255/17/2106-50523-208869, kterým byla žalobci dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období únor 2013 ve výši 689 859 Kč a vyčísleno penále ve výši 137 971 Kč (dále jen „dodatečný výměr za únor 2013“);
 - č. j. 26857/17/2106-50523-208869, kterým byla žalobci dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období březen 2013 ve výši 520 374 Kč a vyčísleno penále ve výši 104 074 Kč (dále jen „dodatečný výměr za březen 2013“);
 - č. j. 26911/17/2106-50523-208869, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období duben 2013 ve výši 655 177 Kč a vyčísleno penále ve výši 131 035 Kč (dále jen „dodatečný výměr za duben 2013“);
 - č. j. 27014/17/2106-50523-208869, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 991 839 Kč a vyčísleno penále ve výši 198 367 Kč (dále jen „dodatečný výměr za květen 2013“).
2. K doměření DPH došlo na základě výsledků daňové kontroly, neboť správce daně dospěl k závěru, že v případě specifikované části dodávek pohonných hmot (dále jen „PHM“) od společností RENOIL CZ s.r.o. (dále jen „RENOIL“) a KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. (dále jen „KONT FUEL“, nyní KF Oil s.r.o.) šlo o pořízení zboží z jiného členského státu, nikoli zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Z tohoto důvodu neuznal žalobci uplatněný nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o DPH“). O stejnou částku zvýšil daň z pořízení zboží z jiného členského státu a současně přiznal žalobci odpovídající nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 2 písm. b) zákona o DPH.
 3. Žalobce předně namítl, že žalovaný porušil svoji povinnost stanovenou v § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) tím, že po provedeném dokazování v odvolacím řízení neseznámil žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, přičemž mu neumožnil se k nim vyjádřit, případně navrhnout další důkazní prostředky.
 4. Žalobce dále namítl nezákonnost zahájení daňové kontroly, neboť správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, ač disponoval informacemi o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by měla být žalobci doměřena daň. K tomu poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Uvedl, že správce daně disponoval interní písemností ze dne 20. 4. 2015, č. j. 2135588/15/2113-60050-204585, označenou jako „Podněty ke kontrole (žádost, požadavek, oznámení)“, kterou však žalobci nepřístupnil. Žalobce je přesvědčen, že správce daně obdržel od Generálního finančního ředitelství, Sekce řízení rizik při správě daní, písemnost označenou jako Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176. Z jejího obsahu dle žalobce vyplývá, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly v elektronické podobě k dispozici doklady z trestního spisu celní správy sp. zn.

B-5307/TS-12/2013, který se týkal osob spojených se společností Alfa Group Service and Investment a.s. [do 28. 2. 2013 ECOLL INVEST a.s. (dále jen „ECOLL“)].

5. Žalobce též namítal, že daňová kontrola byla nezákonně ukončena. Po seznámení se zprávou o daňové kontrole zástupce žalobce odepřel podepsání této zprávy a uvedl dostatečně závažný důvod. Důvodem odepření se však správce daně nezabýval. Do protokolu o ústním jednání pouze zanesl, že výhrady či námitky vzneseny nebyly, ačkoli žalobce uplatnil námitku nezákonnosti zahájení daňové kontroly. V odůvodnění prvostupňových rozhodnutí se správce daně se vznesenými námitkami a důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nevypořádal, čímž porušil § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu.
6. Dle žalobce žalovaný a správce daně postupovali nezákonně, neboť předmětná zdanitelná plnění – nákupy PHM neposuzovali v kontextu celé transakce. Plnění mezi dodavatelem a žalobcem posuzovali izolovaně. Po žalobci požadovali, aby prokázal, kde a kdy došlo k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků) u jednotlivých případů, ve kterých byla dopravcem společnost STAMIL spol. s r.o. (dále jen „STAMIL“), KLACSKA s.r.o. (dále jen „KLACSKA“), BENZ TRANZIT s.r.o. (dále jen „BENZ TRANZIT“) a 2K Group s.r.o. (dále jen „2K Group“). Z výzvy správce daně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 3617208/15/2113-60561-204183, k prokázání, kde a kdy došlo k dodání zboží mezi dodavatelem RENOIL, KONT FUEL a žalobcem, nebylo zřejmé, jaké další důkazní prostředky by měl žalobce k prokázání předložit. Správcem daně uváděné pochybnosti dle žalobce nepředstavovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví žalobce, které by vedly k přenosu důkazního břemene na žalobce. Žalovaný dle žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně zpochybnění tuzemského zdanitelného plnění. Žalovaný žalobcem navržené důkazy paušálně nezákonně odmítl. Žalobce má za to, že tento postup byl v rozporu s § 92 odst. 4 a odst. 5 písm. c) daňového řádu a judikaturou Nejvyššího správního soudu [rozsudky ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, či ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2016 (pozn. soudu: zřejmě míněno č. j. 4 Afs 295/2015-45)].
7. Správce daně zaměřil dokazování výhradně na posouzení otázky, kdo zajišťoval přepravu PHM z jiného členského státu na území České republiky, kdo zaplatil přepravné a kdo je organizátorem přepravy. Žalovaný se dle žalobce nezabýval posouzením všech okolností řetězové dodávky, aby zjistil skutečného organizátora přepravy. Žalobce uvedl, že ve smlouvě s KONT FUEL bylo sjednáno, že dopravu zajišťuje prodávající, která také dávala dopravci detailní pokyny ohledně místa nakládky či místa odbavení celním úřadem. Instruovala řidiče, aby zasílali SMS zprávy s informacemi o každé dodávce (údaj o reg. značce tahače a návěsu a množství a druhu PHM) na určená telefonní čísla zaměstnanců, kteří pracovali jako obchodníci a dispečeri. Každá dodávka byla identifikována unikátním kódem a ARC kódem. Dodavatel měl k dispozici software, v němž údaje o přepravě zpracovával a předával dalším účastníkům. Dával pokyny řidičům dopravce, jak postupovat, pokud nefungoval elektronický celní systém, a kam se dostavit k propuštění zboží z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Z pokynů je zřejmé, že dodavatel měl informace o celé řetězové dodávce, dopravě i místu, kde dojde k propuštění zboží z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalovaný nepostupoval tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, neprovedl celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání, které z dodání v rámci řetězové dodávky splňuje všechny podmínky pro určení intrakomunitárního plnění. Důkazní návrhy žalobce ze dne 15. 7. 2016 a ze dne 8. 8. 2016

odmítl provést s tím, že neovlivní zjištění správce daně, nemají vliv na skutkovou podstatu věci, nemohou disponovat vypovídací schopností, nejsou způsobilé nic osvědčit, přičemž dodavatelé jsou nekontaktní a nebylo možné ověřit, zda a jak nákup a prodej vykazovali. Odmítnutí důkazních prostředků odůvodnil také tím, že se týkají jiných daňových řízení a šlo by o nedůvodné prodloužení daňového řízení. Zjišťování výsledků trestního řízení vyhodnotil jako nadbytečné. Žalobce vytýká žalovanému, že se nezabýval tím, zda dodání PHM uskutečněná před dodáním žalobci nebyla spojena s přepravou, jaký byl celý řetězec subjektů zapojených do transakcí, kdo byl prvním pořizovatelem, který předložil své identifikační číslo k DPH a projevil záměr přepravit zboží na území jiného členského státu, kdo byl pořizovatelem, který měl smluvní vztah se zahraničním výrobcem (rafinerií), zda se nemohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit několik dodání a zda intrakomunitární přeprava zboží zahájená v jiném členském státě a ukončená v tuzemsku nesplývá s okamžikem rozhodným pro vyměření spotřební daně.

8. Žalobce zdůraznil, že nakupoval PHM od stejných dodavatelů a obchody se uskutečňovaly stejným způsobem jako v ostatních případech v rozhodném zdaňovacím období, u nichž správce daně považoval účtování a daňový režim za správné, avšak s tím rozdílem, že u sporných dodávek žalobce neplatil dodavateli náklady přepravy, protože dodavatel neměl k dispozici přepravní kapacitu a byl ochoten PHM prodat žalobci pouze v případě, pokud si jejich přepravu zajistí.
9. Žalobce dále poukázal na to, že v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že místa plnění u dodávek PHM byla v tuzemsku, a proto žalobci s odkazem na § 72 odst. 1 zákona o DPH neuznal nárok na odpočet. To však není ve výsledku kontrolního zjištění ani ve zprávě o daňové kontrole uvedeno. Správce daně konstatoval, že dodání PHM žalobci je třeba považovat za pohyblivou dodávku spojenou s přepravou z jiného členského státu a že z okolností plyne, že naložením PHM na smluvené dopravní prostředky v zahraničí přešlo na žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník a byl to žalobce, kdo na svůj účet organizoval a fakticky realizoval přepravu.
10. Žalobce vytkl žalovanému, že se nevypořádal s odvolací námitkou, že daňová povinnost mohla vzniknout u některého z předchozích dodavatelů v řetězci. Tato otázka byla řešena v trestním řízení vedeném u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015. Žalovaný se také nedostatečně vypořádal s námitkou, že již v předchozím daňovém řízení byla řešena otázka data a místa vzniku daňové povinnosti u totožných dodávek PHM a o této otázce pravomocně rozhodl jiný orgán daňové správy, což však správce daně ani žalovaný nezohlednili. Žalobce usuzuje, že pokud došlo k daňově trestné činnosti v řetězové dodávce, musela vzniknout tuzemská daňová povinnost. Pokud by byly provedeny žalobcem navržené důkazy, vyšlo by najevo, že správce daně vybírá stejnou daň vícekrát a že v jedné řetězové dodávce určuje více intrakomunitárních plnění.
11. Žalobce konečně namítl nesprávné posouzení právní otázky spočívající v oprávnění nakládat s PHM jako vlastník. Dle správce daně přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník na žalobce v okamžiku naložení PHM na smluvené dopravní prostředky, jelikož žalobce byl jediným organizátorem přepravy. Tento závěr nemá dle žalobce oporu v daňovém spisu. Žalobce má za to, že okamžik a místo pořízení zboží z jiného členského státu spojeného s přepravou vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně se v zásadě shoduje s okamžikem a místem ukončení přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalobce neměl faktickou možnost nakládat se zbožím jako vlastník, např. je prodat třetí osobě. Žalobce nebyl oprávněným příjemcem. K ukončení přepravy v režimu podmíněného osvobození došlo až na území ČR. Tato

okolnost bránila tomu, aby kterýkoli z předchozích článků řetězce mohl převést právo k tomuto zboží před ukončením podmíněného osvobození od spotřební daně. K umožnění nakládat se zbožím jako vlastníkem mohlo dojít až po jeho uvedení do volného oběhu. K tomu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2013, č. j. 30 Af 146/2011-330, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2014, č. j. 7 Afs 123/2013-56, a Nejvyššího soudu ze dne 1. 12. 2015, č. j. 5 Tdo 839/2015-I-180. Tomu odpovídaly ustanovení smluv uzavřených mezi žalobcem a dodavatelem. Upozornil, že Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 29. 6. 2017, č. j. 9 Afs 137/2016-60, podal předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“).

12. Žalovaný nesouhlasil s námitkou, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Správci daně totiž nebyly před jejím zahájením známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující doměření daně, a hypotéza § 145 odst. 2 daňového řádu tedy nebyla naplněna. Tato skutečnost nevyplyvá ani z písemnosti ze dne 20. 4. 2015, č. j. 2135588/15/2113-60050-204585. Z ní plyne pouze to, že bylo nutné blíže prověřit daňové povinnosti žalobce na DPH za zdaňovací období duben 2012 až květen 2013 v rámci daňové kontroly. Písemnost ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176, na kterou žalobce odkázal, nikdy nebyla součástí daňového spisu. Navíc byla vydána až po zahájení daňové kontroly. O tom, že správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval daňové povinnosti komplexně, aniž zde před zahájením daňové kontroly byly konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující budoucímu doměření daně, svědčí dle žalovaného i to, že na základě daňové kontroly, která se týkala DPH za zdaňovací období dubna 2012 až května 2013, došlo k doměření DPH jen za zdaňovací období prosince 2012 a února až května 2013.
13. Ve vztahu k ukončení daňové kontroly žalovaný uvedl, že obdobnou námitku žalobce vznesl v odvolání a žalovaný se s ní vypořádal v bodě 74 napadeného rozhodnutí. Žalovaný setrval na závěru, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nebylo důvodné. Poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS., konstatoval, že správce daně neměl povinnost námitky vznesené během projednání zprávy o daňové kontrole před vydáním dodatečných platebních výměrů vypořádat, neboť její projednání slouží k seznámení s konečným stanoviskem správce daně. Relevantní mohou být již pouze takové námitky, které směřují například proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy nebo proti tomu, že správce daně zahrnul do zprávy kontrolní zjištění, s nimiž daňový subjekt neseznámil. Námitky vznesené žalobcem nemohly být relevantní.
14. Žalovaný uvedl, že žalobce u sporných plnění deklaroval, že šlo o dodání zboží v tuzemsku. Správci daně však vznikly pochybnosti, jelikož ze skutečností jím zjištěných vyplynulo, že místo plnění bylo v jiném členském státu. Proto žalobce vyzval k prokázání, že uplatnění nároku na odpočet DPH bylo v souladu s § 72 zákona o DPH. Správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a bylo na žalobci, aby prokázal, že místo plnění bylo v tuzemsku. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, konstatoval, že vyhledávací povinnost správce daně nelze vykládat tak, že by zcela nahrazovala povinnost daňového subjektu tvrdit a prokázat rozhodné skutečnosti.
15. K námitce žalobce, že se žalovaný nezabýval posouzením všech okolností řetězových dodávek, ale omezil dokazování pouze na skutečnost, kdo byl organizátorem přepravy, poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006 ve věci *EMAG*, C-245/04 (dále též „*EMAG*“), stanovisko generální advokátky Juliane Kokott v této věci a na rozsudek

Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Euro Tyre Holding BV*, C-430/09 (dále jen „*Euro Tyre Holding*“). Zdůraznil, že pro posouzení otázky, které dodávce je nutné přisoudit přepravu, hraje klíčovou roli osoba organizátora přepravy. Pokud je organizátor přepravy prvním článkem obchodního řetězce, je nutné přepravu přičíst prvnímu dodání, pokud stojí na konci řetězce, je nutné přepravu přičíst poslednímu dodání. Situací, kdy je organizátor prostředním článkem řetězce, se zabýval Soudní dvůr ve věci *Euro Tyre Holding*. Konkrétně se zabýval tím, kterému dodání musí být přeprava zboží uvnitř Společenství přičtena, pokud přepravu provádí osoba, která má postavení kupujícího v rámci prvního dodání a postavení prodávajícího v rámci dodání druhého. Za těchto okolností musí být určení plnění, jemuž má být přeprava přičtena, 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. Organizátor přepravy má právo ovlivnit její realizaci, ať již z titulu zajištění této přepravy skrze vlastní síly, nebo o to požádá jinou osobu, která za smlouvenou úplatu poskytne službu dopravy zboží. V obou případech náklady či výdaje z titulu zajištění přepravy nese právě organizátor přepravy. Pokud tedy správce daně a žalovaný zjišťovali, kdo zajišťoval přepravu, postupovali v souladu s judikaturou Soudního dvora. Ověřovali zásadní informaci pro to, aby byli schopni konstatovat, zda přepravu zajistil první prodávající, poslední kupující, anebo obchodník, který je kupujícím a prodávajícím zároveň. Osoba organizátora přepravy je určena na základě objektivních faktů, nikoli na základě posouzení všech okolností případu (užití DIČ či deklarace záměru zajistit přepravu nemají vliv na to, zda obchodník opravdu přepravu zajistil). Z dokazování vyplynulo, že žalobce v posuzovaných obchodních případech vystupoval v roli organizátora přepravy. K tomu žalovaný odkázal na bod 56 napadeného rozhodnutí. Argumentaci žalobce, že organizátorem přepravy byl jeho dodavatel, žalovaný vypořádal v bodě 55 napadeného rozhodnutí.

16. Žalovaný uvedl, že se věnoval i tomu, kdy žalobce nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník. Žalovaný se domnívá, že v souladu s rozsudkem *Euro Tyre Holding* posoudil všechny zvláštní okolnosti umožňující určit, jaké dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro intrakomunitární dodání. Ve vztahu k důkazním návrhům žalovaný doplnil, že jejich odmítnutí bylo přezkoumatelným způsobem odůvodněno.
17. Žalovaný má za to, že se v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vypořádal s odvolacími námitkami žalobce. K námitce, že otázka určení intrakomunitárního plnění již byla pravomocně posouzena v jiném daňovém řízení, uvedl, že se k ní nemůže blíže vyjádřit, neboť žalobce nespecifikoval, o jaké daňové řízení by mělo jít, přičemž správce daně nezjistil, že by byly prověřovány daňové povinnosti dodavatelů žalobce za šetřená zdaňovací období. K poukazu na trestní řízení vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 žalovaný zdůraznil, že trestní a daňové řízení sledují odlišné cíle a jejich předmětem je zkoumání odlišných otázek. Správce daně a žalovaný v daňovém řízení vychází z důkazů provedených v tomto daňovém řízení.
18. K námitce žalobce, že pro určení intrakomunitárního plnění je rozhodné, že zboží je přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, žalovaný uvedl, že taková skutečnost není pro posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník relevantní. Poukázal na stanovisko Generální advokátky Juliane Kokott ve věci ve věci *AREX CZ*, C-414/17, podle něhož není dána vzájemná souvislost či podmíněnost režimu DPH a spotřebních daní.

19. Žalovaný doplnil své vyjádření s ohledem na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, ve věci *AREX CZ*, C-414/17 (dále jen „*AREX CZ*“). Soudní dvůr v něm vyslovil, že režim osvobození od spotřební daně nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení zboží musí být přičtena přeprava. Žalobce, který uplatnil nárok na odpočet, nese důkazní břemeno, že místo plnění bylo v tuzemsku. Pokud žalovaný uzavřel, že v případě předmětných transakcí šlo v souladu s § 16 zákona o DPH o pořízení zboží z jiného členského státu, učinil tak z důvodu nutnosti dostát požadavkům základní zásady společného systému DPH založeného na zásadě teritoriality, podle níž má být daň vybrána v členském státě určení v souladu se zjištěními vyplývajícími z daňového řízení a judikaturou Soudního dvora. Neznamená to, že by ho tížilo důkazní břemeno. Zopakoval, že přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nezpochybňuje existenci práva nakládat se zbožím jako vlastník. Vlastník zboží může být při výkonu svého práva omezen řadou soukromoprávních či veřejnoprávních institutů. To však neznamená, že by se zbožím nenakládal jako vlastník. Žalovaný zdůraznil, že osobou povinnou k odvedení spotřební daně je zpravidla osoba, která není součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce a nenabývá právo nakládat se zbožím jako vlastník. Dodal, že směrnice o spotřebních daních stanoví určité povinnosti související s přepravou zboží (doručit zboží na určené místo a propustit do volného oběhu), neomezuje však možnost převodu vlastnického práva. V bodě 76 rozsudku *AREX CZ* Soudní dvůr vyslovil, že požadavky použitelné na přepravu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně se nedotýkají podmínek upravujících převod vlastnického práva ke zboží nebo převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.
20. Žalovaný se domnívá, že posoudil komplexně všechny relevantní skutkové okolnosti, pokud jde o nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Poukázal na to, že přepravu zajišťoval žalobce na své náklady a sám prováděl výběr dopravců, kteří mu služby fakturovali, místo určení dodávky bylo u žalobce, místo vykládky se nacházelo v místě čerpací stanice žalobce, dodávky, jejichž přepravu organizoval, nakoupil pro svou ekonomickou činnost – provoz čerpací stanice. Žádný z článků řetězce nenakládal se zbožím v průběhu přepravy jako vlastník. Žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník nakládkou PHM dle § 412 odst. 2 obchodního zákoníku. Žalobce přebíral zboží prostřednictvím smluvních partnerů k přepravě s prokazatelným záměrem je nakoupit a přepravu okamžitě realizovat. Žalovaný odmítl konstrukci, podle níž by bylo možné intrakomunitární dopravu PHM v režimu podmíněného osvobození rozdělit pro účely DPH na dílčí přepravy. Žalovaný trvá na tom, že postupoval v souladu s konstantní judikaturou Soudního dvora k otázce určení, které z dodávek má být přičtena přeprava zboží, a má být tedy kvalifikována jako pořízení zboží uvnitř Společenství, která se nezměnila vydáním rozsudku *AREX CZ*. Posouzení žalovaného nezakládá porušení zásady neutrality. Pokud žalobce zaplatil dodavateli DPH za zboží, ač tomu tak být nemělo, jde o věc žalobce zasahující do sféry soukromého práva.
21. Při jednání soudu dne 17. 6. 2020 žalobce dále poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, *Herst*, s.r.o., C-401/18 (dále jen „*Herst*“), v němž Soudní dvůr aproboval argumentaci, že je třeba přihlédnout i k soukromoprávním ujednáním. Zdůraznil, že je třeba posuzovat všechny okolnosti komplexně s přihlédnutím ke všem důkazům, které lze provést. Upozornil, že Krajský soud v Ostravě v podobné záležitosti věc posoudil jako dvojí zdanění s ohledem na trestní stíhání u Krajského soudu v Brně (patrně míněn rozsudek ze dne 20. 11. 2019, č. j. 22 Af 115/2017-166 – poznámka soudu). Také Krajský soud v Českých Budějovicích v obdobné věci sp. zn. 51 Af 7/2018 žalobě vyhověl a věc

vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Doplnil, že z pohledu žalobce jako provozovatele maloměstské čerpací stanice je nelegitimní a nepředvídatelné, jestliže v případě objednání PHM s dopravou je vše v pořádku, avšak v případě, kdy si z důvodu nedostatku kapacity přepravy musel zajistit přepravu jinde, se stane daňovým dlužníkem. Žalobce trval na tom, že nebyl organizátorem přepravy a provedené důkazy to neprokazují. K důkazům, jimiž by mohl svá tvrzení prokázat, se nemohl dostat, neboť jsou součástí trestního spisu, k němuž nemá přístup.

22. Žalovaný s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *AREX CZ* zdůraznil, že argumentace žalobce ohledně přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od daně není důvodná. Žalovaný se domnívá, že jeho právní názor potvrzuje rozsudek Soudního dvora ve věci *Herst*, z nějž vyplývá, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník se neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem a posouzení okamžiku převodu vlastnického práva dle soukromoprávních předpisů není relevantní. Žalovaný proto nepochybil, pokud se nezbýval otázkou převodu vlastnického práva, ale pouze otázkou, zda došlo k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Převod práva nakládat s věcí jako vlastník znamená, že subjekt má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit situaci daného zboží, zejména rozhodnout o jeho prodeji. Tak tomu dle žalovaného bylo i v daném případě, neboť žalobce v okamžiku naložení PHM do cisteren dopravce, kterého si objednal a jemuž uděloval pokyny, mohl ovlivňovat právní situaci zboží. Pokud by např. dal pokyn, aby dopravce PHM vylil, dopravce by tak učinil. Žalobce mohl zboží též dále prodat. Pro posouzení všech okolností je třeba zohledňovat také počáteční úmysl, přičemž žalobce měl od počátku v úmyslu zboží získat pro svou ekonomickou činnost. Žalovaný trval na tom, že provedl komplexní posouzení všech okolností případu a všechny důkazní návrhy byly řádně vypořádány. Důkazy v trestním spise nejsou dle žalovaného relevantní, neboť je zřejmé, že žalobce byl organizátor přepravy. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu poznamenal, že v odvolacím řízení nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti ani změněn právní názor správce daně.
23. V podání ze dne 26. 5. 2021 žalobce navrhl řízení přerušit do pravomocného skončení trestního řízení vedeného u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 s tím, že obviněný S. Z. se plně doznal a spolu s dalšími obviněnými uzavírají dohodu o vině a trestu, kterou musí schválit soud. Uvedl, že obžaloba viní Z. a dalších 13 lidí z daňových úniků 2,5 miliardy korun při dovozu PHM, což dle žalobce znamená, že ho stíhala povinnost, která je v tomto řízení nesprávně přičítána žalobci. Žalobce je přesvědčen, že výsledek trestního řízení může mít podstatný vliv na rozhodnutí v této věci.
24. Žalovaný s tímto návrhem v podání ze dne 17. 6. 2021 nesouhlasil. Uvedl, že skutková zjištění v trestní věci nejsou pro správce daně závazná, neboť nejde o předběžnou otázku dle § 99 odst. 1 daňového řádu. Pokud by daňové orgány byly povinny recipovat závěry z trestního řízení, znamenalo by to povýšení či dokonce nahrazení dokazování v daňovém řízení dokazováním v řízení trestním. Předmětem daňového řízení je daňová povinnost žalobce, nikoli posouzení spáchání trestného činu jinými osobami, a není zde vztah závislosti obou řízení. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71. Dále citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35.
25. Žalobce v podání ze dne 25. 6. 2021 vyjádřil přesvědčení, že návrh na přerušování řízení je důvodný, a to s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021-79, v němž Nejvyšší správní soud v odstavci 36 dovodil, že daňové orgány

mají vzít eventuálně v potaz i případná nová zjištění či závěry orgánů činných v trestním řízení u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015.

26. Při jednání soudu dne 2. 7. 2021 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 112/2021-79, v němž Nejvyšší správní soud vyjádřil úvahu, že skutečnost, že se někdo v trestní věci vedené u Krajského soudu v Brně doznal k daňovým podvodům, by měla nalézt odraz v daňových řízeních subjektů, které podvody nepáchaly a musely zaplatit daň za ty, kteří podvody páchali. Stejně jako došlo v posunu v judikatuře ohledně režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, dochází k posunu v tom směru, že kauza „Z.“ by měla být brána v úvahu a správci daně by k tomu měli při svých úvahách a dokazování přihlídnout. Žalovaný setrval na svém vyjádření ze dne 17. 6. 2021 a dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2021, č. j. 6 Afs 221/2020-53, jímž Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozsudek Krajského soudu v Praze v této věci. V něm Nejvyšší správní soud konstatoval, že žalovaný nepochybil, pokud odmítl provedení navržených důkazních prostředků z trestního řízení ve věci „Z.“, mělo-li trestní řízení s jím řešenou věcí pouze vzdálenou souvislost. Dle názoru žalovaného i rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 112/2021-79, jehož se žalobce dovolává, hovoří spíše v neprospěch návrhu žalobce na přerušení řízení. Nejvyšší správní soud v něm v bodě 13 nevyhověl žádosti stěžovatele o přerušení řízení o kasační stížnosti z důvodu doznání obviněného v trestní věci, což odůvodnil mimo jiné tím, že trestní řízení nemůže ovlivnit posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že daňové orgány mohou vzít v potaz též nová zjištění či závěry v trestním řízení Nejvyšší správní soud uvedl pouze nad rámec, a to v souvislosti s tím, že se věc po zrušujícím rozsudku procesně vrátila do odvolacího řízení. Dle žalovaného tedy tento rozsudek nepředstavuje posun v judikatuře Nejvyššího správního soudu týkající se vztahu daňového a trestního řízení.

Podmínky řízení

27. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž ho přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Skutková zjištění

28. Žalobce podal 23. 1. 2013 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012, v němž uvedl základ daně ze zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku 34 808 980 Kč a daň na výstupu 6 961 793 Kč, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 6 755 295 Kč (ze základu 33 776 472 Kč), a tomu odpovídající vlastní daňovou povinnost 206 498 Kč. Zdanitelné plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu žalobce neuvedl.
29. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 podaném 22. 3. 2013 žalobce uvedl základ daně ze zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku 47 730 974 Kč a daň na výstupu 10 023 498 Kč, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 10 745 114 Kč (ze základu 51 167 208 Kč), a tomu odpovídající nadměrný odpočet 721 616 Kč. Zdanitelné plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu žalobce neuvedl.

30. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013 podaném 24. 4. 2013 žalobce uvedl základ daně ze zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku 47 143 693 Kč a daň na výstupu 9 900 173 Kč, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 9 222 353 Kč (ze základu 43 915 252 Kč), a tomu odpovídající vlastní daňovou povinnost 677 820 Kč. Zdanitelné plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu žalobce neuvedl.
31. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 podaném 23. 5. 2013 žalobce uvedl základ daně ze zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku 61 187 728 Kč a daň na výstupu 12 849 422 Kč, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 13 011 204 Kč (ze základu 61 958 116 Kč), a tomu odpovídající nadměrný odpočet 161 782 Kč. Zdanitelné plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu žalobce neuvedl.
32. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 podaném 21. 6. 2013 žalobce uvedl základ daně ze zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku 53 759 034 Kč a odpovídající daň na výstupu 11 289 398 Kč a základ daně ze zdanitelných plnění v režimu přenesené daňové povinnosti 24 407 Kč a daň na výstupu 5 126 Kč, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 11 404 293 Kč (ze základu 54 301 384 Kč) a ze zdanitelných plnění na řádcích 3 až 13 ve výši 5 126 Kč, a tomu odpovídající nadměrný odpočet 114 895 Kč. Zdanitelné plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu žalobce neuvedl.
33. Dne 29. 4. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola k DPH za zdaňovací období duben 2012 až květen 2013. Žalobce při jednání téhož dne správci daně předložil evidenci DPH, vydané a přijaté faktury a výpisy z účtu. Další faktury byly předloženy dne 20. 5. 2015 a 3. 6. 2015.
34. Součástí daňového spisu jsou sporné daňové doklady za dodávky PHM, jimiž RENOIL jako dodavatel vyúčtovala žalobci jako odběrateli za:
- 32 222 l motorové nafty dle objednávky ze dne 5. 12. 2012 daňovým dokladem č. 2012120850 (F 1607) vystaveným dne 7. 12. 2012 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 6. 12. 2012 částku 993 340 Kč (základ daně 827 783,18 Kč a 20% DPH 165 556,64 Kč);
 - 31 336 l motorové nafty dle objednávky ze dne 5. 2. 2013 daňovým dokladem č. 2013020242 (F 116) vystaveným dne 6. 2. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 966 114 Kč (základ daně 798 441,28 Kč a 21% DPH 167 672,67 Kč);
 - 32 350 l motorové nafty dle objednávky ze dne 7. 2. 2013 daňovým dokladem č. 2013020292 (F 120) vystaveným dne 8. 2. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 997 377 Kč (základ daně 824 278 Kč a 21% DPH 173 098,38 Kč);
 - 32 384 l motorové nafty dle objednávky ze dne 20. 2. 2013 daňovým dokladem č. 2013020451 (F 128) vystaveným dne 22. 2. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 21. 2. 2013 částku 1 012 923 Kč (základ daně 837 126,40 Kč a 21% DPH 175 769,54 Kč);
 - zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13040661 vystaveným 5. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 981 165 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 31 875 l motorové nafty dle objednávky ze dne 5. 4. 2013 daňovým

dokladem č. 2013040704 (F 486) vystaveným dne 12. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 9. 4. 2013 částku 973 475,25 Kč (základ daně 804 525 Kč a 21% DPH 168 950,25 Kč);

- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 1304071 vystaveným 16. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 949 802 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 32 097 l motorové nafty dle objednávky ze dne 16. 4. 2013 daňovým dokladem č. 2013040761 (F 490) vystaveným 19. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 18. 4. 2013 částku 952 680,69 Kč (základ daně 804 525 Kč a 21% DPH 168 950,25 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13040753 vystaveným 22. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 949 802 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 32 084 l motorové naft dle objednávky ze dne 22. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013040795 (F 492) vystaveným 24. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 23. 4. 2013 částku 925 119,68 Kč (základ daně 764 561,72 Kč a 21% DPH 160 557,96 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13040762 vystaveným 23. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 922 698 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 32 038 l motorové nafty dle objednávky ze dne 23. 4. 2013 daňovým dokladem č. 2013040806 (F 493) vystaveným 25. 4. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 923 793,30 Kč (základ daně 763 465,54 Kč a 21% DPH 160 327,76 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13040789 vystaveným 26. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 989 683 Kč, následně vyúčtovala žalobci za 31 016 l motorové nafty dle objednávky ze dne 6. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013050843 (F 545) vystaveným 9. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 7. 5. 2013 částku 900 329,35 Kč (základ daně 744 073,84 Kč a 21% DPH 156 255,51 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13040790 vystaveným 26. 4. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 989 683 Kč. Oproti záloze vyúčtoval žalobci za 30 933 l motorové nafty dle objednávky ze dne 7. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013050855 (F 546) vystaveným 10. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 9. 5. 2013 částku 897 820,03 Kč (základ daně 742 082,67 Kč a 21% DPH 155 837,36 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13050843 vystaveným 10. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 982 893 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 31 971 l motorové nafty dle objednávky ze dne 9. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013050913 (F 547) vystaveným 16. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 14. 5. 2013 částku 928 050,99 Kč (základ daně 766 984,29 Kč a 21% DPH 161 066,70 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13050950 vystaveným 22. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 969 161 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 30 989 l motorové nafty dle objednávky ze dne 21. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013051047 (F 549) vystaveným 29. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne

a datem zdanitelného plnění 27. 5. 2013 částku 957 290,50 Kč (základ daně 791 149,17 Kč a 21% DPH 166 141,33 Kč);

- benzin automobilový BA 95 ČSN 228 dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13050975 vystaveným dne 23. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 1 012 915 Kč; následně vyúčtovala žalobci jako odběrateli dle objednávky ze dne 22. 5. 2013 za 32 059 l benzínu automobilového BA95 ČSN daňovým dokladem č. 2013051046 (F 548) vystaveným 29. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 27. 5. 2013 částku 1 041 936,74 Kč (základ daně 861 104,74 Kč a 21% DPH 180 832 Kč);
- zboží dle objednávky zálohovým daňovým dokladem č. 13050986 vystaveným 24. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne částku 988 521 Kč; následně vyúčtovala žalobci za 32 027 l motorové nafty dle objednávky ze dne 24. 5. 2013 daňovým dokladem č. 2013051059 (F 550) vystaveným 30. 5. 2013 s datem splatnosti téhož dne a datem zdanitelného plnění 28. 5. 2013 částku 989 355,67 Kč (základ daně 817 649,31 Kč a 21% DPH 171 706,36 Kč).

35. KONT FUEL jako dodavatel vyúčtoval žalobci jako odběrateli za dodané PHM:

- dle objednávky č. 46823 ze dne 21. 2. 2013 za 31 496 l motorové nafty daňovým dokladem č. 1201303052 (F 167) vystaveným 21. 2. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 988 486,19 Kč (základ daně 825 195,20 Kč a 21% DPH 173 290,99 Kč);
- za 32 228 l motorové nafty daňovým dokladem č. 1201304207 (F 291) vystaveným 8. 3. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 1 012 655 Kč (základ daně 836 904,96 Kč a 21% DPH 175 750,04 Kč);
- za 31 812 litrů motorové nafty daňovým dokladem č. 1201304208 (F 292) vystaveným 8. 3. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 997 726,12 Kč (základ daně 824 567,04 Kč a 21% DPH 173 159,08 Kč);
- za 31 428 l motorové nafty daňovým dokladem č. 1201304321 (F293) vystaveným 11. 3. 2013 s datem splatnosti a datem zdanitelného plnění téhož dne částku 987 964,32 Kč (základ daně 816 499,44 Kč a 21% DPH 171 464,88 Kč).

36. Součástí daňového spisu jsou i daňové doklady za realizaci přepravy PHM z jiného členského státu. Dopravce 2K Group jako dodavatel vyúčtoval žalobci jako odběrateli za přepravu dle objednávky „5U32552 – 23. 5. 2013 Magdeburg“ daňovým dokladem č. 13FV0062 vystaveným dne 30. 5. 2013 s datem splatnosti 13. 6. 2013 a datem zdanitelného plnění 23. 5. 2013 částku 32 972,68 Kč (základ daně 27 50,15 Kč a 21 % DPH 5 722,53 Kč).

37. Dopravce KLACSKA jako dodavatel vyúčtoval žalobci jako odběrateli za přepravu pohonných hmot daňovým dokladem č. 1300178 vystaveným 26. 2. 2013 s datem splatnosti 5. 3. 2013 a datem zdanitelného plnění 21. 2. 2013 částku 64 154,68 Kč (základ daně 53 020,40 Kč a 21 % DPH 11 134,28 Kč).

38. Dopravce BENZ TRANZIT jako dodavatel vyúčtoval žalobci jako odběrateli za:

- „závozy z 08.03.2013–08.03.2013“ daňovým dokladem č. 0002013115 s datem splatnosti 14. 3. 2013 a datem zdanitelného plnění 8. 3. 2013 částku 30 794 Kč (základ daně 25 449,60 Kč a 21 % DPH 5 344,42 Kč),

- „závozy z 27.05.2013–27.05.2013“ daňovým dokladem č. 0002013315 s datem splatnosti 6. 6. 2013 a datem zdanitelného plnění 27. 5. 2013 částku 38 621,60 Kč (základ daně 31 918,68 Kč a 21 % DPH 6 702,92 Kč).

39. Dopravce STAMIL jako dodavatel vyúčtoval žalobci jako odběrateli za přepravu PHM:

- dle objednávky „23. 4/5u64316/206988, 25. 4/7u17440/207412“ daňovým dokladem č. 2013040161 vystaveným dne 25. 4. 2013 s datem splatnosti 28. 4. 2013 a datem zdanitelného plnění 25. 4. 2013 částku 61 555 Kč (základ daně 50 871,90 Kč a 21 % DPH 10 683,10 Kč),
- dle objednávky „6.12/7U17065/1867371, 6.12/4U77315/18673712“ daňovým dokladem č. 2012120632 vystaveným dne 7. 12. 2012 s datem splatnosti 14. 12. 2012 a datem zdanitelného plnění 6. 12. 2012 částku 88 969 Kč (základ daně 74 140,83 Kč a 21 % DPH 14 828,17 Kč),
- dle objednávky „6. 2. /4u773115/552061, 8.2/4u77315/46410“ daňovým dokladem č. 2013020046 vystaveným dne 11. 2. 2013 s datem splatnosti 18. 2. 2013 a datem zdanitelného plnění 8. 2. 2013 částku 57 024 Kč (základ daně 47 127,27 Kč a 21 % DPH 9 896,73 Kč),
- dle objednávky „8. 3. /6u07736/47286“ daňovým dokladem č. 2013030089 vystaveným dne 11. 3. 2013 s datem splatnosti 14. 3. 2013 a datem zdanitelného plnění 8. 3. 2013 částku 28 857 Kč (základ daně 23 848,76 Kč a 21 % DPH 5 008,24 Kč),
- dle objednávky „12. 3. /6u7736/47329“ daňovým dokladem č. 2013030092 vystaveným dne 12. 3. 2013 s datem splatnosti 15. 3. 2013 a datem zdanitelného plnění 12. 3. 2013 částku 28 141 Kč (základ daně 23 257,02 Kč a 21 % DPH 4 883,98 Kč),
- dle objednávky „9. 4. /4u77315/47896“ daňovým dokladem č. 2013040134 vystaveným dne 10. 4. 2013 s datem splatnosti 13. 4. 2013 a datem zdanitelného plnění 9. 4. 2013 částku 28 421 Kč (základ daně 23 488,43 Kč a 21 % DPH 4 932,57 Kč),
- dle objednávky „17. 4. /6u7736/205383“ daňovým dokladem č. 2013040151 vystaveným dne 17. 4. 2013 s datem splatnosti 20. 4. 2013 a datem zdanitelného plnění 17. 4. 2013 částku 28 740 Kč (základ daně 23 752,07 Kč a 21 % DPH 4 987,93 Kč),
- dle objednávky „7. 5. /4u7731/210405, 8. 5. /4u7731/210898“ daňovým dokladem č. 2013050185 vystaveným dne 10. 5. 2013 s datem splatnosti 13. 5. 2013 a datem zdanitelného plnění 9. 5. 2013 částku 55 469 Kč (základ daně 45 842,15 Kč a 21 % DPH 9 626,85 Kč),
- dle objednávky „14. 5. /6U07736/211665“ daňovým dokladem č. 2013050197 vystaveným dne 16. 5. 2013 s datem splatnosti 19. 5. 2013 a datem zdanitelného plnění 14. 5. 2013 částku 28 627 Kč (základ daně 23 658,68 Kč a 21 % DPH 4 968,32 Kč),
- dle objednávky „18. 5. /6u07736/215063“ daňovým dokladem č. 2013050218 vystaveným dne 29. 5. 2013 s datem splatnosti 1. 6. 2013 a datem zdanitelného plnění 28. 5. 2013 částku 28 677 Kč (základ daně 23 700 Kč a 21 % DPH 4 977 Kč).

40. Součástí daňového spisu jsou i mezinárodní nákladní listy k většině sporných dodávek, na nichž jsou jako dopravci uvedeny výše uvedené společnosti (2K Group, KLACSKA, BENZ TRANZIT, STAMIL), jako odesílatelé nejčastěji společnost Callundra Consultants Limited (F490, F492, F548, F549, F545, F546, F547, F550), dále pak GETA Berlin GmbH (F120, F292, F486) a MUT Magdeburger Umschlag und Tanklager KG Dettmer GmbH & Co. (F128), jako příjemci společnosti DS GREAT LION s.r.o. (F548, F549, F550), ANTRIM s.r.o. (F490, F492, F547), Johnny Krtek s.r.o. (F545, F546), P.P.S. GmbH (F292, F486) a v jednom případě RENOIL (F128) a jako místo vykládky většinou Územní pracoviště Chomutov, Celní a daňové oddělení: Spořická 4751, Chomutov 430 01: Gerlach s.r.o., CTPark Teplice, Kateřinská 95, Nové Modlany, ve třech případech pak Adria Žehušice (F128, F292 a F486). Některé údaje na předložených mezinárodních nákladních listech nejsou čitelné. Předloženy byly též doklady o dopravě dle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v nichž jsou jako odesílatelé a plátcí spotřební daně uvedeny společnosti Eryx s.r.o. (dále jen „Eryx“), ECOLL (resp. Alfa Group Service and Investments a.s.) a IMM PRODUCT, s.r.o., jako příjemce žalobce (případně Adria Žehušice s uvedením DIČ žalobce).
41. Při ústním jednání konaném dne 29. 7. 2015 žalobce uvedl, že v roce 2012 a 2013 odebíral PHM od různých českých dodavatelů. Dopravu většinou zajišťoval dodavatel, pouze v některých případech žalobce, pokud byl nákup realizován na území České republiky. V ojedinělých případech žalobce objednával přepravu PHM u dopravců, kteří vozili PHM z jiných členských států EU, jelikož dodavatel neměl kapacitu na přepravu. Žalobce za své dodavatele označil společnosti ČEPRO, a.s., UNIPETROL RPA, s.r.o., a PARAMO, a.s. Hledal i nové společnosti. Pokud si přepravu zajišťoval sám, kontaktoval známého dopravce, který svými cisternami dojel do jiného členského státu (převážně do Německa a Slovinska). PHM mu byly do cisterny stočeny a odvezeny do provozovny žalobce v Žehušicích. Přepravu hradil sjednaným dopravcům. Na nákladních listech je v některých případech uvedeno více míst, kudy byly PHM do ČR vezeny, to nedokáže vysvětlit, nezajímal se o to. Pro žalobce bylo podstatné, že mu byly pohonné hmoty dovezeny tak, jak bylo smlouveno.
42. Správce daně vyzval žalobce, aby k jednotlivým dodavatelům PHM dle předložených daňových dokladů sdělil, jakým způsobem byla zajišťována přeprava. K dodavateli KONT FUEL žalobce uvedl, že od něj nakupoval převážně naftu, písemnou smlouvu o dopravě neměli. Domlouvali se telefonicky nebo e-mailem. Kontaktní osobou byla paní P. Převážně zajišťoval dopravu dodavatel. V některých případech dodavatel nedokázal zajistit dopravu, a proto si ji žalobce zajistil sám prostřednictvím dopravců STAMIL (faktury F242 a F246), KLACSKA (faktura F 131) a BENZ TRANZIT (faktura F244). Od dodavatele RENOIL probíhal nákup a přeprava nafty třemi způsoby. Prvním bylo, že dodavatel dovezl naftu do společnosti ČEPRO, a.s., odkud si ji žalobce odvezl vlastními cisternami, v dalších případech dopravu zajišťoval dodavatel. V některých případech dodavatel nedokázal dopravu zajistit, pak si ji musel zajistit žalobce u různých dopravců, mezi nimiž byla společnost STAMIL (faktury F122, F353, F362, F371, F507, F513 a F529), KLACSKA (faktura F131, kterou současně vyúčtovala i dopravu PHM od dodavatele KONT FUEL), BENZ TRANZIT (faktura F528) a 2K Group (faktura F522).
43. Správce daně dne 17. 9. 2015 vyzval pod č. j. 3617208/15/2113-60561-204183 žalobce k prokázání, že nárok na odpočet dle ve výzvě specifikovaných dokladů uplatnil v souladu s § 72 zákona o DPH, zejména aby prokázal, kdy a kde došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH mezi dodavateli RENOIL a KONT FUEL a žalobcem u plnění

deklarovaných na uvedených daňových dokladech. Žalobce měl prokázat, že místo plnění dle § 7 zákona o DPH bylo v tuzemsku a tato plnění jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Správce daně výzvu odůvodnil s odkazem na rozsudky Soudního dvora *EMAG* a *Euro Tyre Holding* tím, že vzhledem k tomu, že žalobce nakoupil od tuzemských dodavatelů RENOIL a KONT FUEL PHM, které byly žalobcem sjednanými dopravci naloženy v jiných členských státech EU a přepraveny do ČR, byla místa plnění tam, kde se zboží nacházelo v době zahájení přepravy, tj. v jiných členských státech. Z předložených dokladů vyplývá, že PHM byly během jediného dne přeprodávány v řetězci několika společností, přičemž přeprava zboží proběhla z místa uskladnění PHM v Německu nebo Slovinsku přímo na čerpací stanici žalobce v Žehušicích. Zjištěné skutečnosti dle správce daně nasvědčují tomu, že dodání PHM žalobci je nutno považovat za pohyblivou dodávku spojenou s přepravou z jiného členského státu a že naložením na žalobcem sjednané dopravní prostředky přešlo na žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník. Jelikož žalobce na svůj účet organizoval a fakticky realizoval přepravu, lze ho považovat za organizátora přepravy, neboť předchozí články řetězce se na přepravě zboží nepodílely. Z těchto důvodů vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se místo plnění při dodání PHM nacházelo v tuzemsku, jak žalobce deklaroval, a o oprávněnosti nároku na odpočet DPH dle předmětných daňových dokladů. Konkrétně šlo o plnění od dodavatele RENOIL dle daňových dokladů evidovaných žalobcem pod č. F1607, F1608 (rok 2012) a F116, F120, F128, F486, F490, F492, F493, F545, F546, F547, F548, F549, F550 (rok 2013) a od dodavatele KONT FUEL v roce 2013 dle daňových dokladů evidovaných žalobcem pod č. F167, F291, F 292 a F293.

44. Žalobce ve vyjádření ze dne 26. 10. 2015 uvedl, že splnil všechny podmínky nároku na odpočet DPH. Měl k dispozici daňový doklad, který splňoval všechny náležitosti, ověřil si, že dodavatel je plátcem DPH a není nespolehlivým plátcem, dodavatel byl registrován jako distributor PHM, úhrada byla prováděna na zveřejněný účet správcem daně. Nakoupené zboží použil na prodej svým odběratelům. S dodavatelem KONT FUEL měl uzavřenou smlouvu, ze které plyne, že se ke každé dodávce bude připočítávat DPH. Prodávající (dodavatel) prohlásil, že PHM nakoupí na území ČR s veškerým daňovým zatížením a jako takové je prodá kupujícímu. Bylo ujednáno, že prodávající zajistí přepravu. Jelikož v některých případech neměl dostatečné přepravní kapacity, v konkrétních dodávkách ujednali, že přepravu zajistí žalobce. Samotnou přepravu však organizoval dodavatel. On určil, kde dojde k nakládce zboží, přes který hraniční přechod dopravce pojedje a kde se bude přijímat zboží pro hlášení ke spotřební dani. To potvrzuje ujednání ve smlouvě, v níž si prodávající vymínil přímý kontakt na řidiče přepravní společnosti. Doplnil, že jelikož jde o zboží podléhající spotřební dani, není možné s ním nakládat dříve než po propuštění do volného oběhu. K nákupům od dodavatele RENOIL konstatoval, že smlouvu podepsal, nebyla mu však po podpisu dodavatelem vrácena. Předložil smlouvu se společností Dakins Invest s.r.o., z níž je dle žalobce patrné, že smlouvy byly obdobné. Dalším důkazem o pořízení zboží v tuzemsku je dle žalobce placení spotřební daně. Spotřební daň se platila za zboží nacházející se v České republice. Až po jejím zaplacení bylo zboží propuštěno do volného oběhu a bylo možné s ním manipulovat. Společnost přiznávající spotřební daň nakládala na území ČR se zbožím jako první. K tomu doložil potvrzení o zaplacení spotřební daně u každého daňového dokladu. Žalobce poukázal na předložené kopie přepravních listů ADR, na nichž je jako kupující uvedena ECOLL, která přiznávala spotřební daň. Uvedl, že nezná společnosti uvedené na předložených kopiích dodacích listů. Jeho dodavateli byly RENOIL a KONT FUEL. Žalobce neměl možnost sledovat

pohyb zboží ani s ním v průběhu dopravy nakládat. K prokázání průběhu objednávek přepravy navrhl provést výslech své zaměstnankyně S. H., která s dodavateli jednala při objednávání zboží a zajišťování přepravy. Dále navrhl výslech S. Z., zástupce společnosti STAMIL. Skutečnost, že veškeré nakoupené zboží dle sporných daňových dokladů bylo užito na jeho další ekonomickou činnost, žalobce dokládal daňovými doklady o jejich dalším prodeji, které předložil. Uvedl, že pokud celá dodávka nebyla prodána přímým odběratelům, byl zbytek přijat do čerpací stanice na základě příjemky a tržby jsou uvedeny v měsíční sestavě tržeb.

45. Žalobce předložil rámcovou kupní smlouvu č. 321 uzavřenou mezi ním (J. M.-A.) jako kupujícím a KONT FUEL jako prodávajícím dne 21. 2. 2013, která upravuje podmínky dodávek pohonných hmot na základě jednotlivých objednávek. Dle bodu 2.4 si prodávající jako plátce DPH připočte ke každé dodávce DPH ve výši zákonné sazby v době zdanitelného plnění. Proávající v bodě 2.8 prohlašuje, že prodávané zboží nakoupil na území ČR s veškerým daňovým zatížením a jako takové je dále prodává kupujícímu. V článku V upravujícím místo a způsob dodání bylo sjednáno, že přepravu zboží zajišťuje prodávající až na místo určené kupujícím, nebude-li stanoveno v konkrétní objednávce potvrzené rekapitulací prodávajícího jinak. Pokud kupující požaduje vlastní přepravu či přepravu provedenou třetí osobou, je povinen v objednávce uvést jméno a telefonní kontakt na řidiče, číslo karty pro vjezd do výdejních terminálů ČEPRO, a.s., reg. značku taháče a návěsu a obchodní firmu, IČO a DIČ dopravce. Cena za dopravu zajišťovanou prodávajícím bude součástí kupní ceny zboží ve výši dle aktuálního ceníku uvedené v rekapitulaci objednávky (bod 5.1). Jako místo určení dodání zboží byla sjednána provozovna kupujícího, výdejní terminál nebo jiné úložiště v ČR dle příslušné objednávky podle aktuálního seznamu dodacích míst. Kupující se zavazuje zajistit včas a řádně převzetí zboží a potvrzení dodacího listu (bod 5.2). Dodání zboží se realizuje tak, že kupující, resp. jím pověřený přepravce převezme zboží spolu s osvědčením o jakosti (atest) a potvrdí dodací list (bod 5.4). V případě vlastní dopravy či dopravy prostřednictvím třetí osoby pověřené kupujícím se kupující zavazuje do 24 hodin odeslat kopii potvrzeného dodacího listu faxem či e-mailem a následně nejpozději do 7 dnů originál dodacího listu a stáčího lístku poštou (5.7). V článku VI (Lhůta k dodání zboží) bylo ujednáno, že prodávající je povinen dodat zboží v den určený objednávkou učiněnou v souladu se smlouvou potvrzenou rekapitulací objednávky, nedohodnou-li se strany jinak (bod 6.1). Zboží se považuje za doručené včas, pokud se shoduje datum potvrzení dodacího listu s požadovaným datem dodání v objednávce potvrzené rekapitulací objednávky při dodržení termínu dle bodu 4.2 nebo je dodávka v souladu se smlouvou uskutečněna v jiný den. Je-li přeprava zajišťována prostřednictvím vlastní dopravy kupujícího, považuje se zboží za doručené včas, shoduje-li se datum převzetí zboží pověřeným řidičem na terminálu, skladu či úložišti s požadovaným datem dodání v objednávce potvrzené rekapitulací objednávky při respektování bodu 4.2 nebo datem dodání v písemné dohodě stran s výjimkou situací, kdy bylo nedodržení termínu způsobeno kupujícím nebo jím pověřeným přepravcem (6.2). V bodě 7.3 bylo sjednáno, že prodávající je povinen zabezpečit, aby úroveň přepravy zboží byla taková, aby kvalitativní vlastnosti zboží dohodnuté ve smlouvě byly dodrženy. Stejnou povinnost má kupující, pokud je přeprava zajišťována jeho prostřednictvím či jím pověřeným přepravcem. Ohledně nebezpečí škody na věci bylo v bodu 8.1 sjednáno, že přechází na kupujícího okamžikem převzetí zboží od prodávajícího a neučiní-li tak včas, v době, kdy mu prodávající umožní se zbožím nakládat a kupující poruší povinnost zboží převzít. Pokud je přeprava zajištěna prostřednictvím

přepravce pověřeného kupujícím, přechází nebezpečí škody na zboží v době stanovené pro dodání zboží, pokud byla kupujícím možnost nakládat se zbožím oznámena emailem nebo faxem. V ostatních případech se nebezpečí škody na zboží, jakož i další práva a povinnosti řídily ustanoveními zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodí zákoník“) a dalšími právními předpisy. Součástí daňového spisu je též nepodepsaný text rámcové kupní smlouvy č. P20140020 mezi Dakins Invest s.r.o. jako prodávajícím a žalobcem jako kupujícím, jejíž obsah je obdobný jako rámcové smlouvy č. 231 uzavřené dne 21. 2. 2013 mezi KONT FUEL a žalobcem s tím, že práva a povinnosti smlouvou výslovně neupravené se řídí zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

46. K daňovým dokladům označeným správcem daně ve výzvě č. j. 3617208/15/2113-60561-204183 č. F1607 a F1608 předložil žalobce přepravní doklady ADR, na kterých je jako odesílatel uvedena Petrol, slovenska energetska družba, d.d., Ljubljana, jako příjemce dle e-AD ECOLL, jako příjemce/místo určení GERLACH, Lanžhot, a jako dopravce STAMIL. Dále byly k daňovým dokladům (F116, F128, F486, F490, F492, F493, F545, F546, F547, F548, F549, F550) předloženy kopie dodacích listů (*Lieferschein*), podle nichž měla být doprava zajišťována výše uvedenými dopravci (STAMIL, 2K Group, KLACSKA, BENZ TRANZIT) od GETA Berlin GmbH či www.oelbestellung.de (*Einlegerer*) do ECOLL, Eryx či GERLACH (*Ware an*), k dokladům F120, F167, F291, F292 a F293 oznámení o přepravě (*Versandanzeige*), podle nichž uvedení dopravci zajišťovali dopravu od GETA Berlin GmbH (*Einlegerer*), fakturováno na (*Rechnungsempf*) P.P.S. GmbH, v jednom případě HOPA BA (dle dalších údajů míněna HOPA BATUMI s.r.o.), Havlíčkovy sady, Praha 2. Žalobce k jednotlivým sporným daňovým dokladům předložil též jím vystavené daňové doklady, v nichž vyúčtoval následné dodávky PHM svým odběratelům.
47. Dne 7. 1. 2016 proběhl výslech S. H., zaměstnankyně žalobce. Svědkyně vypověděla, že pokud měly RENOIL a KONT FUEL kapacitu pro přepravu, zajišťovaly ji, pokud ne, zajišťoval ji žalobce. Objednávky probíhaly telefonicky. Když si zajistili přepravu, svědkyně to uvedla do objednávky, která přišla od dodavatelů již předvyplněná. Doplnila datum, množství, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Dodavatelé telefonicky sdělili, kde se bude zboží v EU nakládat a následně vylívat. Poté si vše včetně nakládky, dopravy a vyclení řídila dodavatelská společnost. Na řidiče měl žalobce telefonní kontakt, aby věděl, kdy dorazí. Mohlo se mu telefonovat, až když byl na území České republiky. Doprava byla hrazena na základě faktury vystavené dopravcem.
48. K tomu žalobce doplnil, že pracovníci celní správy mu potvrdili, že zboží musí být nejprve přijato dodavatelskou společností na území České republiky a následuje řízení o spotřební dani. Návrh na jeho zahájení podávala dodavatelská společnost nebo její zmocněnec. Přeprava se přerušila do doby vyřešení těchto dokladů a až poté mohla být dodávka zboží uvedena do volného oběhu. Uzavřel, že vlastníkem dovážených PHM se stal až po jejich převzetí v Žehušicích.
49. Dne 20. 1. 2016 proběhl výslech S. Z., jednatele společnosti STAMIL. Svědek vypověděl, že za žalobce (Adrii Žehušice) s ním jednala paní H., která zaslala písemnou objednávku s uvedením místa nakládky, vykládky, odběrových kódů, místa vyclení a vykládky. Nakládka a přeprava probíhala na základě kódů, které byly nahlášeny na registrační značku tahače a návěsu u společnosti GETA GmbH se sídlem v Berlíně. Uvedl, že přepravu i sám prováděl. Po naložení obdržel řidič od odesílatele potvrzený CMR list a ARC doklady s čárovým kódem, ze kterého vyčetl veškeré údaje, které odesílal textovou zprávou na celní deklaraci. Šlo o registrační značku tahače, návěsu, jméno řidiče, číslo

ARC, množství PHM při 15 stupních Celsia, předpokládaný čas příjezdu na celní deklaraci a místo vykládky. Po příjezdu do ČR na celní deklaraci odevzdal řidič doklad ARC a CMR list a vyčkal na pokyny celní deklarace. Po odevzdání ARC a odsouhlasení, že byla zaplacená spotřební daň oprávněným příjemcem v ČR, se ukončila přeprava ve zvláštním režimu a zboží se uvolnilo do volného oběhu. Poté bylo vozidlo propuštěno na vykládku. Uzavřel, že žalobce neměl možnost do průběhu přepravy zasahovat.

50. Žalobce k výsledku doplnil, že nebyl prvním daňovým subjektem, který na území ČR převzal zboží. Uvedl, že se pokusil spojit se společností RENOIL, ta je však nekontaktní.
51. Zaměstnankyně žalobce S. H. byla správcem daně znovu vyslechnuta dne 4. 3. 2016. K telefonickým objednávkám přepravy u společnosti STAMIL uvedla, že se domlouvala s panem Z. Zeptala se, zda může zajistit přepravu z Německa do provozovny žalobce v Žehušicích. Pokud měl volnou kapacitu, přepravu zajistil. Nahlásil žalobci jméno řidiče a registrační značku vozidla, kterou následně u žalobce zanesli do předvyplněného formuláře objednávky PHM, který byl žalobci zaslán společností RENOIL nebo KONT FUEL s uvedením dodavatele a žalobce jako odběratele. Za RENOIL jednala telefonicky převážně s panem R., za KONT FUEL s paní P. Ti sdělili nákupní cenu, a pokud byla výhodná, žalobce ji akceptoval. Dále sdělili místo nakládky a vyclení, množství určoval žalobce dle potřeby. Údaje zadala do objednávky a poslala zpět dodavateli. Za dopravce BENZ TRANZIT jednala s panem Š., za 2K Group dle dokladů s panem K., za KLACSKA s panem P. a Z. Postup byl vždy stejný. Na dotaz správce daně, proč si v některých případech žalobce zajišťoval přepravu sám, odpověděla, že pokud dodavatelé dopravu neměli, sdělili, že pokud žalobce chce zboží, musí si ji zajistit. V takovém případě dopravce vybíral žalobce. Cena za přepravu byla podobná, ptali se na ni, ovlivňovala výběr. Nevěděla, jak byla cena stanovena. Přepravu vždy objednávali z místa nakládky, kterou určoval dodavatel (Berlín či Magdeburg), do místa vykládky v Žehušicích. Místa zadával dopravci žalobce na základě instrukcí od dodavatele. Cenu celé přepravy hradil žalobce. Dopravce řekl celkovou cenu, která byla stanovena dle vzdálenosti či množství zboží. Přeprava se hradila bankovním převodem po vystavení faktury. K dotazu správce daně, kdo dával přeprávcům instrukce o přepravě, např. kde mají natankovat jaké množství, kde nechat zboží proclít a kam ho odvést, uvedla, že vše řídili dodavatelé. Dostali jméno řidiče a vše si prováděli sami. Žalobce měl kontakt na řidiče, ale mohl mu telefonovat až po vyclení na území České republiky. Většinou řidič volal sám, že je v Čechách, aby na něj byli připraveni. V Německu řidiči telefony nezvedali, patrně kvůli ceně za volání. Pokud něco potřebovali, komunikovali s přepravní společností, která byla v kontaktu s řidičem. V případě, že byl nějaký problém, kontaktovali osoby, s nimiž jednali za dopravce. Pokud byl problém s nakládkou, dopravce volal svědkyni jako objednateli a ta volala dodavateli (RENOLI nebo KONT FUEL), kteří problém řešili. K dotazu uvedla, že si není vědoma, že by kromě administrativních a kontrolních úkonů celní správy došlo k jinému přerušení přepravy.
52. Žalobce se ke sporným dodávkám pohonných hmot vyjádřil při ústním jednání dne 4. 3. 2016. K dotazu uvedl, že má k dispozici objednávku PHM. U každé faktury je přiložena objednávka. Jako příklad předložil objednávku ze dne 22. 5. 2013 pro dopravce zastoupeného panem K. a objednávku PHM u RENOIL z téhož dne. Obě vyplňovala paní H. Objednávku přepravy zasílala dopravci. Objednávku doplnila o údaje od dopravce a zaslala zpět RENOIL. Přepravu si žalobce musel zajišťovat sám v případech, kdy dodavatelé neměli přepravní kapacity. Dopravce si převážně v takovém případě vybíral žalobce osobně. Cena se odvíjela od ujeté vzdálenosti nebo objemu PHM. Na dotaz správce

daně, jak probíhaly objednávky PHM, odkázal na výpověď S. H., kterou potvrdil. Na dotaz správce daně, čím je doloženo tvrzení, že se stal vlastníkem zboží až po převzetí zboží v Žehušicích, konstatoval, že za tímto účelem navrhoval výslech svědka Z., aby na konkrétním případě popsal, jak vše probíhalo. Žalobce nevyřizoval a neplatil spotřební daň. Neví, kdo přijal zboží na území České republiky. K tomu předložil též rámcovou smlouvu s KONT FUEL a poukázal na její bod 2.8, podle něhož se zboží mělo prodávat včetně DPH. Smlouva s RENOIL byla obdobná. Uvedl, že jako svědka navrhoval také orgán celní správy, neboť neví, jak se jinak bránit.

53. V objednávce PHM ze dne 22. 5. 2013 je jako dodavatel uvedena RENOIL a odběratel žalobce. Předmětem objednávky byl „BA95“ s místem terminálu (nakládky) v Magdeburgu a místem vykládky a ukončení přepravy v Žehušicích. Datum uvolnění zboží bylo stanoveno na 23. 5. 2015. Jako dopravce byl označen Karel Kofr, IČO: 19043571, a uvedeny informace o vozidle a řidiči včetně telefonního čísla. Žalobce správci daně předložil též objednávku přepravy od Karla Kofra, podle níž mělo být datum nakládky dne 23. 5. 2015 v Magdeburgu, místo vyclení Teplice a místo vykládky Žehušice, přičemž jako odesílatel byla uvedena RENOIL.
54. Z úředního záznamu ze dne 23. 3. 2016, č. j. 1192201/16/2113-60561-204183, plyne, že téhož dne pracovník Generálního finančního ředitelství Petr Hošek informoval správce daně o telefonické komunikaci s žalobcem. Žalobce ho požádal, aby správci daně sdělil, jak probíhá přeprava u vybraných výrobců. Ve všeobecné rovině informaci správci daně poskytl; ke konkrétním dodávkám nic nesdělil. Navrhl, aby žalobce kontaktoval oprávněného příjemce zboží, který měl povolení k přijetí zboží. Ten by ve svědecké výpovědi mohl uvést průběh přepravy a osobu, která byla ekonomickým vlastníkem zboží. S tím byl žalobce telefonicky obeznámen.
55. Podáním došlým správci daně dne 24. 3. 2016 žalobce označil další důkazní prostředky k doložení tvrzení, že nabyl zboží až na území ČR. K důkazu navrhl provést průvodní doklady e-AD, na kterých je uveden ARC kód. Uvedl, že je má v držení daňová správa. Dle žalobce z nich má vyplývat, kdo byl vlastníkem zboží během přepravy z jiného členského státu do ČR. Žalobce není na dokladech uveden jako příjemce. Až po propuštění do volného oběhu mohl se zbožím disponovat dodavatel žalobce a až poté sám žalobce. Uvedl, že S. Z. souhlasí s podáním výpovědi na místně příslušném finančním úřadu v Žatci. Znovu navrhl konzultaci s Poradenským a informačním centrem Celní správy ohledně oprávněného příjemce zboží v režimu podmíněného osvobození od daně.
56. Jednatel společnosti STAMIL S. Z. byl správcem daně opětovně vyslechnut dne 26. 4. 2016. K dotazu, kdo konkrétně si u společnosti STAMIL objednával přepravu, uvedl, že jim zavolala zaměstnankyně žalobce paní H. Zeptala se, zda mají volné vozidlo na konkrétní termíny. Poté se nejprve obrátil na společnost MV Petrol s.r.o., s níž měla STAMIL smlouvu, zda ji nebude potřebovat. Pokud dala souhlas, mohli jet. Přeprava byla objednávana z Berlína nebo Magdeburgu do Žehušic. Od paní H. dostal před přepravou e-mailem potřebné informace, včetně místa nakládky, druhu zboží, místa proclení a vykládky a ceny za přepravu. V Berlíně byly PHM vydávány na základě registrační značky tahače a návěsu. Svědek se domníval, že registrační značky tam pravděpodobně zadával oprávněný příjemce. Na terminále vystavili průvodní doklady o přepravě (CMR, e-AD s kódem ARC a atest), s nimiž se jelo na celnici. V Magdeburgu byly použity také registrační značky a odběrový kód, který získal od paní H., kde byly uvedeny údaje o druhu a množství PHM, registračních značkách a osobě oprávněného příjemce. K dotazu, s kým jednali v Německu, uvedl, že na terminálu byl v kanceláři vydávající skladník, který

vydal zboží na základě registračních značek a dohlížel na nakládku. Poté se vyřizovaly průvodní doklady. Nevěděl, zda bylo podmínkou, aby byly před nakládkou v Německu PHM žalobcem uhrazeny. Od žalobce dostal zaplacené za přepravu po dovozu a předání zboží. V případě nejasností či problémů komunikoval s tím, kdo si společnost objednal. Pokud by byly problémy, řešil by je s žalobcem, ale problémy nebyly. K dotazu správce daně, komu by vznikla škoda, pokud by při nehodě byly PHM znehodnoceny, svědek uvedl, že pokud by škodu zavinil, odpovídal by dopravce. Za tímto účelem je pojištěn. Domníval se, že pokud by bylo zboží žalobcem zaplacené předem a bylo již uvolněno do volného oběhu, požadoval by úhradu po dopravci. Pokud by se tak stalo v Německu, po oprávněném příjemci. Nic takového se však nestalo a nemá s tím žádné zkušenosti. Žalobce neměl žádné zvláštní požadavky ohledně přepravy. Cena se počítala za cestu do Německa a zpět a odvíjela se od ujeté vzdálenosti a přepravených litrů PHM. Cena byla stanovena předem a žalobce ji hradil po ukončení přepravy na základě daňového dokladu. Trasu určoval dopravce, volila se nejkratší cesta po hlavních tazích. Žalobce do přepravy nezasahoval. Během přepravy nedošlo k jejímu přerušení. Zboží bylo složeno u žalobce tak, jak bylo naloženo v Německu. K dotazu žalobce svědek uvedl, že žalobce neměl možnost ovlivňovat přepravu na území Německa a nedělal to. K průběhu propuštění zboží do volného oběhu popsal, že po naložení PHM, když řidič obdržel všechny průvodní doklady k přepravě, zaslal textovou zprávu určenému celnímu deklarantovi dle sdělení paní H. Zpráva obsahovala číslo CMR listu, číslo e-AD, název a množství zboží, registrační značku tahače a návěsu, jméno řidiče a čas odjezdu z nakládky. Poté, co řidič dojel na celní deklaraci, byl stanoven čas a poté v tamní kanceláři odevzdal průvodní doklady e-AD. Výměnou za ně obdržel doklad o spotřební dani. Žalobci dala společnost STAMIL jeden výtisk CMR, stáček lístek a doklad o zaplacení spotřební daně.

57. Správce daně dne 3. 5. 2016 vyzval společnost RENOIL a KONT FUEL (KF Oil s.r.o.) k poskytnutí údajů týkajících se nákupu a následného prodeje PHM, které byly dodány žalobci dle specifikovaných daňových dokladů. Z emailové komunikace správce daně a pracovníků Specializovaného finančního úřadu ze dne 4. 5. 2016 vyplynulo, že KONT FUEL je nekontaktní, zastupuje ji insolvenční správce. Finanční úřad pro hlavní město Prahu k žádosti o informace o společnosti RENOIL správci daně dne 25. 5. 2016 sdělil, že tento daňový subjekt je nekontaktní, nehradí daňové povinnosti a dle místního šetření na prověřované adrese fakticky nesídlí. V roce 2012 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období červen 2012. Správci daně byl zaslán přehled údajů z daňových přiznání tohoto daňového subjektu za rok 2013.
58. Žalobce byl dne 23. 6. 2016 seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Z výsledku kontrolního zjištění č. j. 3204359/16/2113-60561-204183 plyne, že správci daně na základě předložených daňových dokladů a vyjádření žalobce vznikly pochybnosti, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet DPH u nákupů PHM od RENOIL a KONT FUEL, u nichž přepravu zajišťovaly žalobcem objednané společnosti STAMIL, KLACSKA, BENZ TRANZIT a 2K Group, neboť k pořízení PHM došlo v jiných členských státech, nikoli v tuzemsku. K námitkám žalobce, že PHM byly přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, konstatoval, že tato okolnost není podstatná, neboť správa spotřebních daní je vystavěna na odlišných principech a jiné právní úpravě. Údaje v e-AD slouží k vyměření spotřební daně. Tento režim nemá vliv na to, kdy a kde dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu systému DPH. K tomu dle zjištění správce daně došlo v jiném členském státě. Za účelem objasnění obchodního řetězce se snažil kontaktovat dodavatele žalobce, kteří jsou však nekontaktní.

Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že si žalobce v těchto případech objednával a zajišťoval přepravu PHM sám přes smlouvené dopravce a hradil cenu přepravy, kterou zaúčtoval do nákladů. Bylo na jeho vůli, kterého dopravce zvolí. Zajišťoval přepravu na vlastní účet, nebyl k tomu nikým zmocněn a nikdo si u něj přepravu neobjednal. Z výpovědí vyplývá, že byla uskutečněna řetězová dodávka s jednou přepravou. Dopravci přebírali PHM a nakládali je na dopravní prostředky ve skladech v jiných členských státech. Z předložených dokladů vyplynulo, že PHM byly ve stejný den přeprodány v řetězci různých subjektů, avšak pouze s jedinou přepravou zboží. Z dokladů, které měl správce daně k dispozici (mezinárodních nákladních listů, dokladů o dopravě a dokladů o nakládce ve skladu v jiném členském státě), na nichž jsou jako odesílatelé, příjemci, nabyvatelé, odběratelé či jinak označené osoby uvedeny různé subjekty odlišné od žalobce a jeho dodavatelů, plyne, že PHM byly pouze formálně přefakturovány přes několik společností, přičemž došlo pouze k jedné přepravě na čerpací stanici žalobce do Žehušic. Z výsledků svědků a z vyjádření žalobce vyplynulo, že dodavatelé RENOIL a KONT FUEL pohonné hmoty nikdy nevlastnili, ty byly nakoupeny pouze dokladově a nebyly u nich stočeny. Na základě těchto zjištění dovedl, že žalobce byl součástí řetězových obchodů, na které dopadají závěry rozsudku *EMAG*. Žalobce od dodavatelů nakoupil PHM, které mu do České republiky dopravili jím objednaní dopravci, kteří je naložili v jiných členských státech. Místem plnění bylo místo, kde se PHM nacházely v době zahájení přepravy, tedy na území jiných členských států. Nárok na odpočet tak byl uplatněn v rozporu s § 2 a § 72 zákona o DPH. Správce daně s poukazem na judikaturu Soudního dvora konstatoval, že mezi jednotlivými články řetězového obchodu docházelo k postupnému převodu vlastnického práva, avšak pouze jedno dodání zboží v řetězci splňovalo podmínky tzv. pohyblivé dodávky spojené s pohybem zboží z jiného členského státu. Jedinou pohyblivou dodávkou je dodání zboží, v jehož rámci jeden článek řetězce fakticky zajišťuje organizaci přepravy, neboť pouze tento článek může ovlivnit realizaci přepravy a její faktický průběh. Je zřejmé, že náklady či výdaje z titulu zajištění přepravy nese její organizátor. Veškerá zjištění potvrdila, že dodání PHM žalobci je třeba v předmětných případech považovat za pohyblivou dodávku spojenou s přepravou z jiného členského státu. Naložením PHM na smlouvené dopravní prostředky v jiném členském státě přešlo na žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník. Dopravu realizovali smlouvení dopravci na základě požadavku žalobce. Jelikož žalobce zajišťoval dopravu sám, měl možnost ovlivnit, zda k přepravě dojde a měl skutečné právo disponovat se zbožím po dobu jeho přepravy. Vzhledem k tomu, že žalobce na svůj účet organizoval a fakticky realizoval přepravu, lze ho považovat za organizátora přepravy. Žádný z předchozích článků se na přepravě nepodílel. V souladu s rozsudky ve věcech *EMAG* a *Euro Tyre* dodání žalobci bylo dodáním s přepravou, a je třeba je považovat za intrakomunitární plnění, přičemž správce daně považuje transakci za dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, které je plněním osvobozeným od daně. Správce daně shrnul, že sporná plnění nebyla dodáním zboží s místem plnění v tuzemsku, a tedy zdanitelným plněním. Jelikož žalobce nesprávně stanovil místo plnění v tuzemsku, nebyl nárok na odpočet DPH správcem daně uznán. Správce daně tak posoudil jako neoprávněný nárok na odpočet za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 331 246,86 Kč ze základu daně 1 656 234,30 Kč dle daňových dokladů F1607 a F1608 od dodavatele RENOIL, za zdaňovací období únor 2013 ve výši 698 858,58 Kč ze základu daně 3 285 040,88 Kč dle daňových dokladů F116, F120 a F128 od dodavatele RENOIL a F167 od dodavatele KONT FUEL, za zdaňovací období březen 2013 ve výši 520 374 Kč ze základu daně 2 477 971,44 Kč dle daňových dokladů

F291, F292 a F293 od dodavatele KONT FUEL, za zdaňovací období duben 2013 ve výši 655 177,25 Kč ze základu daně 3 119 891,67 Kč dle daňových dokladů F486, F490, F492 a F493 od dodavatele RENOIL a za zdaňovací období květen 2013 ve výši 991 839,26 Kč ze základu daně 4 723 044,02 Kč dle daňových dokladů F545, F546, F547, F548, F549 a F550 od dodavatele RENOIL. Správce daně posoudil předmět plnění na základě těchto dokladů jako pořízení zboží z jiného členského státu. Žalobce nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH, čímž porušil § 25 zákona o DPH. Žalobce splnil podmínku pro uplatnění nároku na odpočet dle § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a proto mu vznikl nárok na odpočet dle § 72 odst. 2 písm. b) zákona o DPH. Konstatoval, že za zdaňovací období duben až listopad 2012 a leden 2013 nebyly kontrolou zjištěny nedostatky.

59. Žalobce se k výsledkům kontrolních zjištění vyjádřil v podání ze dne 15. 7. 2016. Namítal, že správce daně u žádné z dodávek neprovedl celkové posouzení všech okolností řetězové dodávky a nesprávně určil plnění, kterému má být přičtena přeprava. Uvedl, že organizace přepravy nemůže být sama o sobě rozhodujícím kritériem pro určení „pohyblivé dodávky“. Tvrdil, že s ohledem na režim podmíněného osvobození od spotřební daně bylo místem dodání zboží až místo, kde došlo k ukončení tohoto režimu a samotné přepravy. Navrhl doplnění kontrolního zjištění o následující důkazní prostředky: Předně navrhl ověřit existenci a DIČ subjektu v jiném členském státě, který uskutečňoval dodání zboží do jiného státu EU, a ověření údajů v systému VIES ke kontrole údajů o osvobozeném dodání v jiném státě EU ve spolupráci s tamními daňovými orgány. Dle údajů na dokladech CMR šlo o společnosti Petrol, Slovenska družba, d.d., P.P.S. GmbH, GETA Berlin GmbH a Callundra Consultants Limited. Dále žalobce požadoval ověření přepravce, uzavření mezinárodní přepravní smlouvy, odesílatele, příjemce zboží a dalších údajů na dokladech CMR a dalších přepravních dokladech z údajů dostupných celním úřadům jako správcům spotřební daně. Požadoval také ověření místa zahájení a ukončení přepravy PHM jako vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z dokladů eAD/ARC dostupných celní správě, jakož i dalších údajů dostupných celním úřadům jako správcům spotřební daně z dokladů eAD žalobcem označených čísly (o osobě odpovědné za sjednání dopravy, odesílateli, místu odeslání zboží, příjemci, místu dodání zboží, objednateli přepravy, prvním dopravci a dopravě). Dále vznesl návrh na ověření existence a DIČ oprávněného příjemce pro účely přechodu daňové povinnosti na spotřební dani. Dle dokladů pro dopravu šlo o ECOLL, P.P.S. GmbH, HOPA BATUMI s.r.o., IMM PRODUCT, s.r.o., Eryx a GERLACH spol. s r.o. Dále navrhl ověřit skutečného příjemce zboží, liší-li se od oprávněného příjemce, ověření existence a DIČ subjektu, na který přešlo dispoziční právo ke zboží dle přepravní smlouvy, případně právo nakládat se zbožím jako vlastník po uvolnění z režimu podmíněného osvobození, ověření existence a DIČ ostatních subjektů zapojených do řetězové dodávky, zejména RENOIL a KONT FUEL, ke zjištění vzniku a plnění jejich daňových povinností ve spolupráci s jejich správcem daně. Dále označil k důkazu přihlášku pohledávky Specializovaným finančním úřadem v insolvenčním řízení ve věci společnosti KF Oil s.r.o. (KONT FUEL) a platební výměry a dodatečné platební výměry na DPH, které jsou její součástí, k prokázání, že KONT FUEL uskutečňovala ve vztahu k žalobci zdanitelná plnění výhradně v tuzemsku. Dále požadoval, aby správce daně z úřední evidence obstaral informace a skutečnosti získané z formulářů SCAC 2004. Žalobce poukázal na to, že z výsledku kontrolního zjištění plyne, že dodávky od RENOIL a KONT FUEL, které správce daně posoudil jako intrakomunitární, představují pouze zhruba 20 % všech dodávek od těchto dodavatelů. Žalobce si zajišťoval přepravu pouze

v případě, že dodavatelé neměli potřebnou kapacitu pro dopravu a podmiňovali dodání jejím zajištěním žalobcem. Ostatní okolnosti dodávek zůstávaly stejné, včetně toho, kdo zboží v jiném členském státě objednával nebo zajišťoval, připravoval či uzavíral přepravní smlouvy CMR, předával potřebné přepravní dispozice pro dopravce a zajišťoval plnění povinností oprávněného příjemce včetně úhrady spotřební daně a následného uvolnění PHM do volného oběhu. Navrhl, aby byly ověřeny celkové okolnosti ostatních dodávek od těchto dodavatelů a bylo posouzeno, zda zajištění dopravy v případě nedostatečné přepravní kapacity je určující pro určení pohyblivé dodávky.

60. Celní úřad pro Středočeský kraj informoval správce daně dne 1. 8. 2016 o tom, že přepravy PHM označené ve výzvě správce daně č. j. 3605030/16/2113-60561-204183 (které žalobce označil v podání ze dne 15. 7. 2016) nejsou na územním pracovišti v Kutné Hoře evidovány. Uvedl, že žalobci nebylo v roce 2012 a 2013 vystaveno žádné povolení k přepravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mezi členskými státy. Dne 14. 10. 2013 byla žalobci vydána tři zvláštní povolení k přijímání a prodeji vybraných výrobků s platností do 31. 12. 2016, každé na jiného dodavatele a místo vydání. Šlo o metylestery mastných kyselin odebírané od společnosti TOPEK–Oil.cz.
61. Z úředního záznamu ze dne 2. 8. 2016, č. j. 3648163/16/2133-60561-204183, plyne, že přes žádost zástupce žalobce byla ponechána ve vyhledávací části daňového spisu písemnost označená jako Podněty ke kontrole (žádost, požadavek, oznámení) č. j. 2135588/15/2113-60050-204585, s odůvodněním, že splňuje podmínky uvedené v § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť jde o písemnost, která slouží výlučným potřebám správce daně. Nejde o důkazní prostředek uplatněný v rámci daňové kontroly a výsledek kontrolního zjištění na ni neodkazuje. Proti rozsahu nahlížení do daňového spisu podal žalobce dne 8. 8. 2016 stížnost, kterou správce daně dne 14. 9. 2016 pod č. j. 3988226/16/2113-60561-203849 posoudil jako nedůvodnou. Konstatoval, že je na správci daně, v jaké části daňového spisu bude dle § 65 daňového řádu písemnost založena. Správce daně dle § 66 odst. 3 zhodnotí, zda vyhoví žádosti o nahlížení do písemnosti zařazené ve vyhledávací části spisu. V tomto případě správce daně vyhodnotil, že neumožní zástupci žalobce zhlédnout její obsah, aby nebyl ohrožen cíl správy daní. Pochybení v postupu správce daně nebylo shledáno.
62. Podáním ze dne 8. 8. 2016 žalobce doplnil své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a navrhl provedení dalších důkazů, a to z trestního spisu vedeného u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015, který se týká společnosti ECOLL, jež dle žalobce prokazují vznik tuzemské daňové povinnosti k DPH u konkrétních řetězových dodávek, u nichž byl žalobce posledním či předposledním článkem řetězové dodávky. K prokázání souvislosti s tímto trestním řízením označil k důkazu písemnost Podněty ke kontrole ze dne 20. 4. 2015, č. j. 2135588/15/2113-60050-204585. Dále označil k důkazu sestavu ADIS, ve vztahu ke KONT FUEL evidovanou pod č. j. 2538894/16 a ve vztahu k RENOIL pod č. j. 2866920/16, k prokázání, že tyto společnosti ve vztahu k žalobci činily v kontrolovaném období výhradně tuzemská plnění. Posledním navrhovaným důkazem byl metodický pokyn daňové správy obsahující postup pro určení intrakomunitárního plnění v případě přeshraničních řetězových dodávek PHM jako vybraných výrobků k prokázání nesprávného postupu správce daně.
63. Správce daně si od Specializovaného finančního úřadu vyžádal žalobcem označené platební výměry a dodatečné platební výměry na DPH vydané vůči KONT FUEL. Šlo o platební výměry za zdaňovací období září až listopad 2014 a dodatečné platební výměry za

zdaňovací období prosinec 2011 a leden, červen a prosinec roku 2012 vydané na základě dodatečného daňového tvrzení.

64. Ve stanovisku k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 23. 11. 2016 správce daně uvedl, že ověření existence a DIČ daňových subjektů uvedených na mezinárodních nákladních listech v postavení odesílatelů nemá vliv na výsledky kontrolního zjištění, neboť správce daně nemá pochybnost o jejich existenci. Ověřování skutečností souvisejících s jednotlivými dodávkami by bylo v přiměřeném čase neproveditelné, přičemž by neovlivnilo závěr, že šlo o řetězový obchod (několik po sobě jsoucích dodání v rámci jedné přepravy), o čemž svědčí to, že na dokladech CMR jsou uváděny různé subjekty odlišné od žalobce a jeho dodavatelů. Tuto skutečnost potvrdil při ústním jednání dne 29. 7. 2015 i žalobce. Ověřování dopravců, uzavření mezinárodní přepravní smlouvy a dalších údajů v dokladech CMR či jiných přepravních dokladech by nemělo vliv na posouzení věci, neboť správce daně nemá pochybnost o dopravcích, kteří byli žalobcem kontaktováni a dojeli se svými cisternami do jiného členského státu. Ve všech případech byla uskutečněna pouze jediná přeprava z místa nakládky v jiném členském státě přímo k žalobci. Přepravy PHM dle uvedených čísel eAD nejsou na územním pracovišti v Kutné Hoře evidovány a nebyly celní správou dohledány z důvodu neznalosti místa ukončení režimu přepravy. Doklady eAD slouží primárně ke správě spotřebních daní, která je založena na odlišných principech než DPH, a nejsou způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení dané věci, resp. okamžik, v němž žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník. Z uvedených důvodů nebylo třeba také ověřovat existenci a DIČ oprávněného příjemce a dalších žalobcem uvedených subjektů. Skutečnost, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození, nemá vliv na okamžik nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, správce daně doplnil, že dle zákona o DPH nelze jednu intrakomunitární přepravu zahájenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku rozdělovat na dílčí přepravy ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně. Rozhodnou skutečností je dodání zboží. Správce daně poukázal na výslechy svědků a vyjádření žalobce, z nichž zjistil, že dodavatelé RENOIL a KONT FUEL pohonné hmoty nakoupili čistě dokladově, nikdy je fyzicky nevlastnili, nebyli přítomni jejich nakládky ani vykládky a PHM u nich nebyly nikdy stočeny. Doplnil, že jsou vůči správci daně dlouhodobě nekontaktní, a proto nebylo možné ověřit, jakým způsobem nákup a prodej PHM vykazovali. Označené platební výměry vůči KONT FUEL se týkaly jiných daňových řízení. K návrhu na doplnění dokazování prostřednictvím formulářů SCAC 2004 uvedl, že takto získané informace by neovlivnily zjištění popsaná ve výsledku kontrolního zjištění a šlo by o nedůvodné prodloužení daňového řízení. K návrhu na ověření celkových okolností ostatních dodávek správce daně uvedl, že se zabýval tím, kdo skutečně zajišťoval, organizoval a provedl přepravu. Z přepravních dokladů plyne, že přepravu z místa nakládky v jiném členském státě do ČR provedli žalobcem sjednaní přepravci. U prověřovaných plnění žalobce nesl náklady přepravy, kterou sám zajistil. Správce daně proto vyhodnotil, že tato plnění lze označit za pohyblivá dodání s přepravou. Upozornil, že žalobce dopravu zajišťoval u stejných přepravců, kteří PHM dováželi i pro jeho dodavatele, kteří údajně neměli kapacitu zboží převést, a je tedy otázkou, proč žalobce dopravu zajišťoval sám. Dle správce daně se nabízí vysvětlení, že to bylo pro žalobce výhodnější, neboť cena za jednotku množství byla o několik korun nižší. Dle správce daně se tím změnila podmínky pro posouzení obchodních transakcí a místa plnění. Správce daně uvedl, že se nemůže vyjádřit k trestnímu

řízení vedenému pod sp. zn. 46 T 5/2015, neboť o něm nemá žádné informace. Zdůraznil, že daňové a trestní řízení jsou na sobě nezávislá a jejich předmětem je zkoumání odlišných otázek. Pro správné stanovení daně není podstatný závěr jiných orgánů posuzujících otázku existence trestného činu a totožnost pachatele. Správce daně vychází z jím zjištěného skutkového stavu v daňovém řízení. K důkazním návrhům pomocí sestav ADIS správce daně konstatoval, že tento systém neumožňuje ověřit, která z po sobě následujících dodání zboží v rámci jedné přepravy je dodáním zboží zakládajícím odeslání či přepravu, a stanovit místo plnění. K poukazu žalobce na závazný metodický pokyn správce daně konstatoval, že postupoval v souladu s daňovým řádem, zákonem o DPH a judikaturou Soudního dvora. Uzavřel, že vyjádření žalobce nemá vliv na výsledek kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce seznámen.

65. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 12. 2016, č. j. 4647652/16/2113-60561-204183, správce daně zopakoval výsledky kontrolního zjištění a shodně jako ve svém předchozím stanovisku se vypořádal s vyjádřeními a důkazními návrhy žalobce, které dle správce daně neovlivnily výsledek kontrolního zjištění.
66. Se zprávou o daňové kontrole byl žalobce seznámen prostřednictvím svého zástupce dne 12. 12. 2016. Z protokolu o ústním jednání č. j. 4779726/16/2113-60561-204183 vyplývá, že zástupce žalobce odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole. Jako důvod pro odepření podpisu uvedl, že zpráva by mohla být použita jako důkaz ve prospěch pachatelů trestné činnosti ve věci sp. zn. B-5307/TR-12-2013, resp. sp. zn. 46 T 5/2015 vedené Krajským soudem v Brně. Dle názoru žalobce jsou v trestním spise identifikovány dodávky PHM, u kterých byla příjemcem ECOLL. Ze zprávy vyplývá, že u těchto dodávek nemohla vzniknout tuzemská daňová povinnost k DPH. Zástupce žalobce uvedl, že se nechce podílet na takovém postupu správce daně, který může vykazovat znaky trestného činu nadřezování a zneužití pravomoci veřejného činitele, pokud vyjdou najevo souvislosti jeho jednání s dřívějšími daňovými podvody spáchanými při dovozu PHM do ČR. Zástupce žalobce také namítl nezákonnost postupu správce daně při zahájení daňové kontroly, neboť se domníval, že správce daně se před zahájením daňové kontroly dozvěděl o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by žalobci měla být určitá daň doměřena.
67. Dne 11. 1. 2017 vydal správce daně dodatečné platební výměry za zdaňovací období prosinec 2012 a únor, březen, duben a květen roku 2013, za jejichž odůvodnění se považuje zpráva o daňové kontrole dle § 147 odst. 4 daňového řádu.
68. Žalobce podal proti všem dodatečným platebním výměrům dne 7. 2. 2017 odvolání, které doplnil podáními ze dne 1. 3. 2017 a 2. 3. 2017. Argumentoval tím, že Nejvyšší správní soud v obdobných případech odmítl konstrukci, že pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to i za situace, kdy přepravu zajišťoval prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník PHM. V rámci dodávky měly být posuzovány všechny okolnosti projednávaného případu. Na to však správce daně rezignoval. Dokazování zaměřil výhradně na posouzení otázky, kdo zajišťoval přepravu PHM a hradil přepravné a jiné okolnosti nezjišťoval. Závěr správce daně, že na žalobce přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě ve smyslu judikatury Soudního dvora, dle žalobce postrádá oporu v daňovém spise. Správce daně sice žalobce vyzval k prokázání skutečností, že zboží pořídil v České republice, navržené důkazy však odmítl provést jako irrelevantní. Dle žalobce je ze spisu evidentní, že prvním pořizovatelem PHM nebyl žalobce, který nebyl ve smluvním vztahu se zahraniční rafinerií a ta na něj nemohla převést právo nakládat se zbožím jako vlastník. Správce daně

nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a neprovedl celkové posouzení všech okolností. Správce daně nezjišťoval, zda nebyla spojena s přepravou předchozí dodání uskutečněná před dodáním žalobci; jaký byl řetězec zapojených subjektů; kdo byl prvním pořizovatelem, jenž projevil zájem přepravit zboží na území jiného členského státu; kdo byl prvním pořizovatelem, na něhož bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na území jiného členského státu; kdo byl pořizovatelem, který měl smluvní vztah s rafinérií, která jediná mohla právo nakládat se zbožím převést; zda se nemohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit více dodání předcházejících dodání žalobci a zda přeprava zahájená v jiném členském státě a ukončená v tuzemsku nesplyvá s okamžikem rozhodným pro vyměření spotřební daně. Dále namítal, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Zástupce žalobce odepřel podpis zprávy o daňové kontrole z vážného důvodu. Uvedeným důvodem se však správce daně nezabýval. Dle žalobce nemůže být důvodně nepodepsaná zpráva považována za výstup daňové kontroly a dodatečné platební výměry nemohly být na jejím základě vydány. Závěry správce daně o tom, že plnění od RENOIL a KONT FUEL nebyla předmětem daně na území České republiky, znamená, že daňová povinnost nemohla vzniknout u předchozích dodavatelů v řetězci. Souvislost s trestním řízením vedeným Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 je dle žalobce zřejmá z identifikace jednotlivých dodávek PHM prostřednictvím čísel ARC a interní písemnosti označené jako Podněty ke kontrole č. j. 2135588/15/2113-60050-204585. Dle přesvědčení žalobce se již v blíže nespecifikovaném předchozím daňovém řízení vyskytla otázka určení intrakomunitárního plnění u totožných dodávek PHM, o které již pravomocně rozhodl jiný orgán daňové správy. Správce daně postupoval nezákonně, pokud si tuto skutečnost neověřil. Správce daně měl ověřit, zda, kdy a jak byla vyměřena daňová povinnost za stejná zdaňovací období u totožných dodávek PHM žalobcovým dodavatelům. Dále žalobce namítal nezákonnost zahájení daňové kontroly s tím, že správce daně před jejím zahájením disponoval skutečnostmi a důkazy nasvědčujícími vyměření daně žalobci, což dle žalobce dokládá písemnost č. j. 2135588/15/2113-60050-204585, kterou správce daně odmítl zpřístupnit. Žalobce je přesvědčen, že správce daně obdržel od Generálního finančního ředitelství písemnost s názvem Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176, z níž vyplývá, že správce daně měl k dispozici doklady z trestního spisu B-5307/TS-12/2013 vedeného proti osobám spojeným s ECOLL v elektronické podobě. Správce daně měl žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce k důkazu označil písemnost č. j. 2135588/15/2113-60050-204585, písemnost označenou jako Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176, obžalobu státního zástupce ze dne 18. 3. 2015, sp. zn. 3 VZV 1/2014, a jednotlivé doklady včetně příloh, v nichž jsou uvedeni odesílatelé a příjemci PHM dle dokladů CMR a dokladů o spotřební dani. Žalobce dále navrhl provést důkazy z trestního spisu sp. zn. 46 T 5/2016, konkrétně znalecký posudek Ing. Daniela Líbezného, Ph.D., založený na č. l. 5540–6098, dokumentaci a informace Generálního finančního ředitelství na č. l. 8113–8150, informace o šetření správce daně na č. l. 8157–8396, dokumentaci a výpisy z databáze EMCS pro společnost ECOLL na č. l. 9140–9487, bankovní informace na č. l. 9656–9687 a blíže nespecifikované ostatní listinné důkazní prostředky o pořízení zboží z jiného členského státu a identifikaci prvních kupujících registrovaných v ČR. Dle žalobce navržené důkazní prostředky prokazují transakce na počátku řetězce a plyne z nich, že k intrakomunitárnímu plnění došlo dříve v řetězci a o

této otázce bylo již pravomocně rozhodnuto. Upozornil, že jednotlivé dodávky jsou identifikovatelné prostřednictvím elektronického průvodního dokladu a kódu ARC.

69. Žalovaný vyzval dne 20. 11. 2017 pod č. j. 49773/17/5300-21442-809464 žalobce k prokázání tvrzení, že u realizovaných obchodů s PHM nakoupil PHM od tuzemských dodavatelů a dopravu PHM z jiných členských států zajišťoval pro dodavatele pouze subdodavatelsky v roli dopravce. Uvedl, že má pochybnosti o tom, že žalobce při přepravě vystupoval v roli dopravce, neboť zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že žalobce byl organizátorem přepravy. V rámci prvostupňového řízení bylo prokázáno, že žalobce v některých případech zajišťoval dopravu sám, resp. za tímto účelem najímal dopravce dle vlastního uvážení, jelikož dodavatel neměl k dispozici přepravní kapacity. PHM byly stáčeny na dopravní prostředky uvedených dopravců, které žalobce sám objednal. PHM byly stáčeny v rafineriích v Berlíně, Magdeburgu a Mariboru. Dle předložených dokladů byly PHM během jednoho dne přeprodávány v řetězci několika společností, přičemž přeprava proběhla pouze z místa uskladnění v Německu či Slovinsku přímo na čerpací stanici žalobce v Žehušicích. Tyto okolnosti dle žalovaného svědčí spíše o tom, že žalobce vystupoval v roli organizátora přepravy. O tom dle žalovaného svědčí i to, že žalobce nedoložil písemné smlouvy o přepravě věci s dodavatelem a neuvedl, mezi jakými stranami byla smlouva o přepravě uzavřena. Dle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě CMR se přepravní smlouva uzavírá mezi dopravcem a odesílatelem. Na předložených CMR listech je jako odesílatel uveden provozovatel skladu PHM v jiném členském státu, s nímž žalobce dle svého tvrzení neměl žádný smluvní vztah, či kyperská společnost Callundra Consultants Limited. Pokud žalobce tvrdí, že zajistil dopravu pro dodavatele, je jeho tvrzení v rozporu s předloženými CMR listy, na nichž není jeho dodavatel uveden. K fakturám F242 a F246 nebyly CMR listy doloženy. Z výpovědi svědkyně S. H. vyplývá, že dodavatelé žalobce pouze určili místo nakládky a místo, kde se budou PHM vylčívat, přičemž tyto informace pak žalobce předal dopravcům. Svědkyně vypověděla, že výběr dopravce prováděl žalobce a hradil celou cenu přepravy. Svědek S. Z., jednatel společnosti STAMIL, která provedla podstatnou část přeprav, uvedl, že za žalobce jednal s paní H., která mu poslala objednávku s místem nakládky, odběrové kódy, místo vyclení a vykládky. Na rafineriích jednal pouze s pracovníky rafinerie. Trasu si určoval sám. V případě problémů by komunikoval s žalobcem, který si dopravu objednal. Z toho dle žalovaného vyplývá, že osobou, jež mohla požadovat zastavení přepravy, změnu místa dodání nebo vydání zásilky jinému příjemci byl žalobce. Kromě administrativních a kontrolních úkonů celní správy nedošlo k přerušování přepravy. Kromě žalobce nikdo z řetězce dodavatelů s PHM fyzicky nedisponoval, byly jim pouze přefakturovány. Žalobce dopravu dodavatelům nefakturoval. Pokud by byl žalobce v pozici dopravce, pak by s dodavatelem uzavřel úplatnou smlouvu o přepravě. Poukázal na to, že žalobce nakupoval PHM pro svou ekonomickou činnost a od počátku měl v úmyslu je pořídit a přepravit (zajistit a zorganizovat přepravu) pro sebe. CMR listy neobsahují informaci o tom, kdo je vlastníkem zboží. K tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 4. 2010, sp. zn. 32 Cdo 1658/2009. Na základě těchto skutečností lze dle žalovaného uzavřít, že žalobce nevystupoval v roli dopravce, ale organizátora přepravy, neboť měl veškeré informace o přepravě a disponoval mocí přepravu ovlivnit. Dle žalovaného nebylo v řešeném případě důsledně přeneseno důkazní břemeno, a proto vydal tuto výzvu a vyzval žalobce k prokázání tvrzení, že vystupoval v pozici dopravce.

70. Žalobce v podání ze dne 12. 12. 2017 uvedl, že nikdy netvrdil, že vystupoval v roli dopravce, a není tedy na něm, aby to prokazoval. Dopravcem byly společnosti STAMIL, KLACSKA, 2K Group a BENZ TRANZIT. Žalobce nebyl dle nákladních listů CMR smluvní stranou žádné přepravní smlouvy. Dopravcům pouze předával informace od dodavatelů o místě převzetí zásilky (odeslání zboží), předpokládaném místě dodání a jiné potřebné informace a zavázal se převzít závazek k úhradě přepravného z mezinárodních přepravních smluv mezi odesílatelem a dopravcem po převzetí zboží od prodávajícího. Žalobce zboží nepřepřavoval, nebyl tím, jehož zboží bylo přepravováno, zboží nebylo de facto přepravováno na jeho příkaz. Neměl faktickou možnost nakládat se zbožím podle své vůle, držet je ani postupovat jiným osobám. K umožnění práva nakládat se zbožím jako vlastník od žalobcova dodavatele nemohlo dojít dříve než uvedením zboží do volného oběhu. Dopravce obdržel od žalobce požadavek, aby dojel do zahraniční rafinerie a tam se řídil pokyny odesílatele PHM. Určení místa nakládky vycházelo z informací od dodavatele. Žalobce se zavázal uhradit dopravné. Důvodem převzetí závazku bylo, že prodávající bude zboží fakturovat bez dopravy. Na místě nakládky uzavřel dopravce (řidič) přepravní smlouvu s odesílatelem v souladu s Úmluvou CMR a dle pokynů odesílatele naložil PHM. Odesílatel vybavil dopravce průvodními doklady. Povinností dopravce bylo dle pokynů odesílatele PHM dopravit k příjemci v jiném členském státě. Jelikož přeprava probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, mohly být PHM předány pouze oprávněnému příjemci. V průvodním dokladu CMR je uveden odesílatel, příjemce, dopravce, organizátor přepravy, specifikace PHM, datum zahájení a datum předání zboží příjemci. Přeprava do tuzemska byla pouze první fází. Vlastníkem zboží mohl být po dobu této fáze pouze odesílatel nebo příjemce dle přepravní smlouvy. Žalobce považoval za podstatné, že se zboží převáželo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Navrhl, aby tato skutečnost byla ověřena na základě elektronických průvodních dokladů a přiděleného kódu ARC. Namítl, že správce daně určil plnění mezi žalobcem a jeho přímými dodavateli jako intrakomunitární, ačkoli z jiných daňových řízení vyplývá, že zahraniční správce daně v rámci stejné řetězové dodávky ověřil splnění podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného státu EU, kdy pořizovatelem zboží z jiného členského státu byla ECOLL. Není možné, aby v jedné řetězové dodávce bylo přiznáno splnění podmínek pro osvobození vícekrát. Žalobce navrhl doplnit dokazování ve spolupráci se zahraničním správcem daně, aby v každém řetězovém obchodu bylo pouze jedno osvobozené dodání uvnitř Společenství, ve vztahu k oprávněným příjemcům (odesílatelům vybraných výrobků) ECOLL, IMM PRODUCT a Eryx. Uvedl, že požádal o nahlížení do trestního spisu sp. zn. 46 T 5/2015. Pokud materiály z trestního spisu obdrží, předloží je jako důkazní prostředky k prokázání, že k intrakomunitárnímu plnění došlo v řetězci před žalobcem a že o této otázce bylo dříve pravomocně rozhodnuto správcem daně. Žalobce odmítl tvrzení správce daně, že se k těmto důkazním prostředkům nemůže vyjádřit, neboť nemá informace o tomto trestním spise. Dle žalobce jde o listiny, které má správce daně ve své moci a sám je vytvořil. Žalobce dále vyjádřil pochybnost, zda vadou řízení ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu může být nedůsledné přenesení důkazního břemene. Správce daně může daňový subjekt vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro správné zjištění daně za podmínek § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobce spatřoval v postupu žalovaného, který zamýšlel založit posouzení intrakomunitárního plnění v řetězové dodávce zboží na neunesení důkazního břemene, za nezákonný zásah. Z tohoto důvodu vznesl též stížnost na postup žalovaného.

71. V podání ze dne 23. 1. 2018 žalobce označil další důkazní prostředky k otázce organizátora přepravy. K důkazu předložil pokyny pro dopravce RORENTO s.r.o. (dále jen „RORENTO“) ze dne 14. 3. 2017. Uvedl, že obdobné pokyny standardně vydávala KONT FUEL pro všechny dopravce. Dle žalobce z nich plyne, že KONT FUEL jako skutečný organizátor přepravy dávala detailní pokyny sjednanému dopravci, resp. jeho řidiči, o místě nakládky a odbavení celním úřadem, instruovala řidiče, aby po naložení zasílali SMS zprávu s údaji o dodávce dle stanoveného vzoru na telefonní čísla určená jejími pokyny a údaje strojově zpracovávala. Měla k dispozici software, kterým byly údaje o organizaci přepravy zpracovávány, předávala zpracované údaje dalším účastníkům obchodních transakcí, zejména oprávněnému příjemci, dávala pokyny řidiči, jak postupovat v případě nefunkčního elektronického celního systému a kam se dostavit k propuštění zboží z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s příslušnými dokumenty. Dle žalobce z těchto pokynů plyne, že KONT FUEL měla informace o celkové řetězové dodávce, jejím počátku a konci, dopravci, registračních značkách tahače a návěsu, jménu řidiče, telefonický kontakt na řidiče, druhu a množství přepravovaných PHM, ARC kódu dodávky a místu propuštění zboží z režimu podmíněného osvobození. Měla vytvořen obchodní systém, v němž informace ukládala a zpracovávala. Žalobce dále navrhl výsledk pracovníků KONT FUEL, a to logistiků – dispečerů Mgr. D. Ž. a J. V., vedoucí autodopravy Ing. E. S. a obchodní manažerky J. P. Navrhl též doplnění výsledku svědkyně H.
72. V předložených pokynech pro dopravce RORENTO ze dne 14. 3. 2013 je uveden řidič, registrační značka, přepravní kód, místo nakládky, množství a druh pohonných hmot s údajem o biosložce a místo odbavení. Dle pokynů měl řidič po naložení zaslat SMS zprávu v pokynech přesně popsaném tvaru na jedno z uvedených telefonních čísel s přepravním kódem a údaji o registračních značkách tahače a návěsu, označení PHM, množství, biosložce a číslu ARC. V případě nefunkčního elektronického celního systému v místě nakládky mělo být uvedeno číslo náhradních dokladů s písmenným kódem ZR. Pokud řidič neobdrží do 5 minut odpověď, měl zaslat SMS v příslušném tvaru na jiné z uvedených telefonních čísel. V pokynech bylo upozornění, že s ohledem na strojové zpracování SMS zpráv je třeba věnovat zvýšenou pozornost jejich správnému tvaru a údajům v nich uvedeným. Dle pokynů se měl řidič po příjezdu do České republiky dostavit s naloženým vozidlem a příslušnými dokumenty na uvedené místo odbavení (v konkrétním případě šlo o GERLACH, CTPark Teplice, Kateřinská 95, Nové Modlany).
73. Žalovaný vyrozuměl dne 9. 2. 2018 pod č. j. 6322/18/5100-41457-712276 žalobce o nepřípustnosti jeho stížnosti, neboť postup při dokazování není postupem ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu, který lze napadnout stížností. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71. Dále uvedl, že výzva může být přezkoumána dle § 121 a násl. daňového řádu, a není tedy splněna ani podmínka subsidiarity stížnosti.
74. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Odvolací námitky neshledal důvodnými a ztotožnil se se skutkovým i právním posouzením věci správcem daně, který odmítl žalobci přiznat nárok na odpočet daně z nákupů PHM uplatněný na řádku č. 40 daňových přiznání dle uvedených daňových dokladů od KONT FUEL a RENOIL, vyhodnotil předmětná plnění jako pořízení zboží z jiného členského státu, doměřil žalobci daň na výstupu z předmětných plnění na řádku č. 3 a přiznal mu nárok na odpočet daně na řádku č. 43. Žalovaný uvedl, že v prvostupňovém řízení vyšlo najevo, že ve sporných případech si

žalobce zajišťoval dopravu a za tímto účelem najímal dle vlastního uvážení na svůj účet dopravce, jelikož tuzemští dodavatelé neměli k dispozici přepravní kapacitu. PHM byly stáčeny v rafineriích v Berlíně, Magdeburgu a Mariboru na dopravní prostředky společností, které si žalobce k zajištění přepravy objednal, což plyne z předložených faktur a dalších dokladů (stáčecích lístků, certifikátů jakosti a CMR listů, pokud byly doloženy). Z předložených dokladů bylo zjištěno, že PHM byly během jediného dne přepravovány v řetězci několika společností, přičemž přeprava zboží proběhla z místa uskladnění PHM v Německu či Slovinsku přímo na čerpací stanici žalobce v Žehušicích. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet a skutečném místě plnění při dodání zboží. Proto vyzval žalobce k prokázání, že u sporných transakcí bylo místo plnění v tuzemsku, resp. kdy a kde došlo k dodání zboží. Tím bylo dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na žalobce přeneseno důkazní břemeno. K reakci žalobce na výzvu správce daně konstatoval, že nezpochybňuje, že v případě, kdy si žalobce zajišťoval dopravu sám, oznamoval dodavateli údaje o dopravci, řidiči, registrační značce tahače a návěsu a telefonický kontakt na řidiče prostřednictvím objednávky. Dle žalovaného z rámcových smluv plyne, že důvodem byla zejména identifikace dopravce při stáčení PHM v rafinerii a propuštění zboží podléhajícího spotřební dani z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do režimu volného oběhu osobou oprávněného příjemce. Nelze z toho dovodit, že by dopravce byl úkolován ze strany dodavatele jako organizátora přepravy. Další žalobcem předložené listinné důkazní prostředky (stáčecí lístky, certifikáty jakosti, doklady o dopravě, faktury za dopravu, příjemky, výpisy z bankovního účtu) dle žalovaného jsou způsobilé prokázat, že žalobce nakoupil PHM v jiném členském státě a nechal si je najatým dopravcem přepravit z rafinerií v jiném členském státě, uhradil pohonné hmoty svým dodavatelům a přepravu najatým dopravcům. Nejsou však dle žalovaného způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení místa plnění ani žalobcem tvrzenou vazbu práva nakládat se zbožím jako vlastník na plátcovství spotřební daně. Svědkyně H. a svědek Z. dle žalovaného potvrdili, že žalobce byl organizátorem přepravy, neboť si dopravce zvolil a objednal, přepravu organizoval na vlastní účet a byl osobou, která byla o přepravě nejlépe informována. Svědkyně H. potvrdila, že cena byla hrazena žalobcem na základě faktury za dopravu na účet smluvního dopravce. Svědek Z. uvedl, že by v případě havárie či jiné nenadálé okolnosti jednal dle pokynů žalobce. Potvrdil také, že přeprava nebyla kromě úkonů celní správy přerušena a probíhala z rafinerií do Žehušic na základě pokynů žalobce. K výpovědím svědků neměl žalobce výhrady. Rozhodné skutečnosti nebylo možné ověřit u dodavatelů žalobce, neboť RENOIL a KONT FUEL jsou nekontaktní, neplní vůči správci daně své povinnosti a jejich sídlo má jen formální charakter. Dle žalovaného žalobce i v reakci na výzvu žalovaného v podání ze dne 12. 12. 2017 potvrdil, že byl organizátorem přepravy a dopravci byly společnosti, u nichž žalobce dopravu objednal. Údaje na CMR listu nejsou dle žalovaného relevantní pro určení, zda jde o intrakomunitární plnění. Neobsahují ani informaci o tom, kdo je vlastníkem zboží. Je proto nezbytné provádět posouzení všech okolností případu včetně skutečností, kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu zákona o DPH za účelem posouzení, která dodávka je tzv. klidová a která je spojena s přepravou. Žalobce v rámci druhé reakce na výzvu uvedl, že skutečným organizátorem přepravy byla KONT FUEL, která vydávala detailní pokyny dopravci, instruovala řidiče, aby zaslal SMS s údaji o dodávce, které strojově zpracovávala a předávala dalším účastníkům, kteří se na transakcích podíleli, k čemuž předložil pokyny pro dopravce RORENTO. Tvrzení žalobce žalovaný

hodnotil jako účelové a nepravdivé. Konstatoval, že samotná skutečnost, že dodavatel požadoval detaily o dopravci a určil, kde proběhne propuštění zboží do režimu volného oběhu, neznamená, že dodavatel byl organizátorem přepravy. Instrukce administrativního či technického charakteru od dodavatele pro dopravce žalobce potřeboval, aby mohl zadat objednávku a aby řidiči věděli, kam jet a kde se bude zboží propouštět z režimu podmíněného osvobození. Pokyny pak žalobce předal zvolenému dopravci. Žalobce byl tím, kdo si dopravce zvolil, dal mu pokyny a platil cenu dopravy. Pouze žalobce byl jako objednatel přepravy v pozici, v níž mohl přepravce úkolovat, žádat zastavení přepravy či změnu místa doručení. Předložené pokyny pro dopravce RORENTO nesouvisí se spornými případy, a nelze je považovat za relevantní důkazní prostředek. Žalovaný nadto nespochybňuje, že žalobce dostával informace pro řidiče od dodavatelů. Dle žalovaného to byl žalobce, kdo by případně dopravce sankcionoval a vymáhal na něm náhradu škody nebo ušlý zisk. Žalovaný dospěl k závěru, že v posuzovaných případech přepravu fakticky organizoval žalobce na vlastní účet, byl o ní nejlépe informován a najatí dopravci se řídili výhradně jeho pokyny. Jako jediný měl možnost přepravu ovlivnit, což plyne ze svědeckých výpovědí. O tom dle žalovaného svědčí i to, že žalobce neměl s RENOIL ani KONT FUEL písemné smlouvy o přepravě. Z rámcové smlouvy s KONT FUEL plyne, že pokud nezajistí přepravu dodavatel, zajistí ji sám na vlastní náklady žalobce. Tvrzení žalobce, že dopravu zajistil pro dodavatele, neodpovídá údajům na CMR listech, na nichž je jako odesílatel uveden provozovatel skladu nebo společnost Callundra Consultants Limited, nikoli dodavatelé žalobce, kteří na nich nejsou vůbec uvedeni, s jedinou výjimkou, kdy RENOIL figurovala jako příjemce. Žalobce neuvedl, mezi jakými stranami měly být smlouvy o přepravě uzavřeny. Z výpovědí svědků H. a Z. dle žalovaného plyne, že jedinou osobou v dodavatelko-odběratelském řetězci, která mohla požadovat zastavení přepravy, změnu místa dodání nebo vydání jinému příjemci byl žalobce. Kromě administrativních úkonů ze strany oprávněného příjemce (propuštění zboží do režimu volného oběhu), které jsou prováděny elektronicky, případně kontrolních úkonů celní správy, nedošlo k přerušení přepravy. Kromě žalobce s PHM nikdo fyzicky nedisponoval, PHM byly pouze prefakturovány. Dále žalovaný poukázal na to, že žalobce dodavatelům nefakturoval náklady na dopravu. Žalobce měl od počátku v úmyslu PHM pořídit pro svou ekonomickou činnost a přepravit pro sebe. Již v době, kdy dopravu objednával, věděl místo určení (vykládky). Žalobce nepředložil relevantní důkazní prostředky, jimiž by prokázal, že byl pouhým dopravcem. V případě šetřených dodávek je dle žalovaného nesporné, že stočením PHM do cisteren se má za to, že provozovatel cisteren je oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem. K tomu žalovaný odkázal na bod 50 rozsudku Soudního dvora ze dne 3. 9. 2015, ve věci *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13 (dále jen „*Fast Bunkering Klaipėda*“), a bod 44 stanoviska generální advokátky Eleanor Sharpston v této věci. Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, tento převod není podmíněn existencí přímého smluvního vztahu mezi obchodníkem a rafinérií. Jestliže si obchodník vyzvedne PHM v zemi odeslání, nabytí v zemi odeslání právo nakládat se zbožím jako vlastníkem. Pokud by tomu mělo být jinak, je na daňovém subjektu, aby takové tvrzení učinil a podložil důkazy. Z okolností konkrétního případu plyne, že pohyblivými dodávkami jsou plnění mezi KONT FUEL či RENOIL a žalobcem, což je dle žalovaného patrné z toho, že žalobce nabytí právo nakládat se zbožím jako vlastníkem v jiném členském státě, kde docházelo ke stočení PHM do cisteren žalobce. Žalobce nebyl omezen v nakládání s přepravovanými PHM a zboží se pro účely DPH považovalo za dodané okamžikem převzetí zboží. V běžných obchodních vztazích

v souladu s dalšími okolnostmi projednávaného případu (zejm. neprokázáním, že by žalobce byl k přepravě pouze zmocněn) lze okamžik faktického stočení považovat za přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník, neboť je zřejmé, že žalobce byl jedinou osobou, která mohla se zbožím fakticky nakládat. Pokud by tomu tak nebylo, měl žalobce prostor prokázat opak, neboť ho tížilo důkazní břemeno stran prokázání, že na něj právo nakládat se zbožím přešlo až v České republice. Žalovaný uzavřel, že žalobce byl organizátorem přepravy a s ohledem ke všem okolnostem na něj přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při stočení PHM v jiném členském státě ve smyslu rozsudků *EMAG* a *Euro Tyre*. Přepravu je třeba přičíst pouze jedné z dodávek. Důkazní prostředky předložené žalobcem nebyly způsobilé odstranit pochybnosti a prokázat, že zdanitelná plnění dle sporných daňových dokladů byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno – s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný na základě rozsudku *Euro Tyre* konstatoval, že ze skutečnosti, že žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě a sám zajišťoval přepravu, plyne, že přepravu je třeba přičíst transakci mezi žalobcem a KONT FUEL, resp. žalobcem a RENOIL a za místo plnění se považuje dle § 7 odst. 2 zákona o DPH jiný členský stát. Jde o pořízení zboží z jiného členského státu žalobcem, jemuž tak dle § 25 odst. 2 a § 108 odst. 1 zákona o DPH vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a dle § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. b) zákona o DPH mu vznikl při pořízení zboží s jiného členského státu nárok na odpočet.

75. K odvolacím námitkám žalovaný dále uvedl, že rozkrytí všech článků obchodního řetězce nebylo v silách daňové správy, zejména s ohledem na jejich nekontaktnost. S poukazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 7. 2005, *Tobacco*, C-435/03, konstatoval, že pro posouzení věci není významné, že bylo obchodováno se zbožím podléhajícím spotřební dani. Shodně jako správce daně konstatoval, že z pohledu zákona o DPH přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce okamžikem stočení PHM do cisteren žalobcem najatých přepravců. Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole shledal žalovaný nedůvodným. Podpisem zprávy by se žalobce nemohl dopustit trestného činu ani se na něm podílet. Podpis neznamená, že by daňový subjekt se zprávou o daňové kontrole souhlasil, nýbrž že s ní byl seznámen. Pokud považoval závěry za nesprávné či nezákonné, měl možnost využít opravných prostředků, což učinil. K trestnímu řízení se nemůže vyjádřit, neboť trestní a daňové řízení jsou vedena na sobě nezávisle a mají odlišný předmět. Daňové orgány vycházely ze skutečností a důkazních prostředků provedených v jimi vedeném řízení. Důkazní prostředky z trestního spisu nejsou pro daňové řízení určující; nadto je žalobce nepředložil. Žalovaný se neztotožnil s námitkou, že si správce daně měl ověřit, zda otázka určení intrakomunitárního plnění nebyla posuzována v jiném daňovém řízení, neboť odkaz žalobce byl neurčitý a daňové řízení nebylo upřesněno. K písemnosti č. j. 2135588/15/2113-60050-204585 žalovaný uvedl, že šlo pouze o interní komunikaci v rámci daňové správy. Z daňového spisu je dle žalovaného zřejmé, že správci daně nebyly před zahájením daňové kontroly známy dostatečně konkrétní skutečnosti, aby měl povinnost vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Až v rámci daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že nákup PHM byl pořízením zboží z jiného členského státu. O tom, že správce daně neměl natolik silné poznatky o důvodnosti doměření daně, dle žalovaného svědčí i to, že v devíti ze čtrnácti kontrolovaných zdaňovacích obdobích nebyly žádné nesrovnalosti zjištěny. K návrhu žalobce na provedení výsledku pracovníků KONT FUEL žalovaný uvedl, že nebyli řádně označeni, neboť žalobce neuvedl jejich kontaktní údaje, přičemž s ohledem na úpadek KONT FUEL nelze předpokládat, že by pro ni stále pracovali. Žalobce neuvedl ani

důvody, pro něž měli být svědci vyslechnuti. Z obsahu podání pouze plyne, že měli potvrdit verzi žalobce. Pokud chtěl žalobce prokázat, že organizátorem přepravy byla KONT FUEL, žalovaný považuje toto tvrzení za účelové, neboť žalobce si volil dopravce, zadával místo vykládky, mohl přepravu ovlivnit a také ji platil. Žalovaný nezpochybňoval, že žalobce dostával určité informace od dodavatele, a z tohoto pohledu vyhodnotil výsledek jako nadbytečný. Rovněž z výpovědi svědkyně H. je dle žalovaného zřejmé, že žalobce byl organizátorem přepravy. Tato svědkyně uvedla vše, co k věci jako administrativní pracovnice zajišťující objednávky uvést mohla. Skutkový stav měl žalovaný za dostatečně spolehlivě zjištěn. Třetí výsledek svědkyně z těchto důvodů odmítl pro nadbytečnost provést.

76. Soud provedl důkaz listinou založenou ve vyhledávací části daňového spisu č. j. 2135588/15. Jde o interní sdělení oddělení řízení rizik Finančního úřadu pro Středočeský kraj určené Územnímu pracovišti v Kutné Hoře, a to podatelně, řediteli územního pracoviště a ředitelce kontrolního odboru, v němž v návaznosti na úkoly a opatření, které vyplynuly z porady Generálního finančního ředitelství svolané v souvislosti s daňovými úniky na DPH v kauze „ECOLL“, vedoucí oddělení řízení rizik Finančního úřadu pro Středočeský kraj žádá o zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období duben 2012 až březen 2013 u žalobce do 30. 4. 2015. Dále je v něm uvedeno, že v případě zjištění, že majetek daňového subjektu nebude postačovat k úhradě nedoplatku nebo bude zjištěno, že se daňový subjekt zbavuje majetku, je nutno přistoupit k zajištění daně. Dále sdělení obsahovalo upozornění, že postup je nutné konzultovat s oddělením řízení rizik a oddělením nepřímých daní. Zajištěné doklady měly být poskytnuty prostřednictvím úložiště. Soud s ohledem na obsah listiny neshledal důvod, pro který by nemohla být provedena k důkazu, přičemž takový důvod k dotazu soudu neuvedl při jednání soudu dne 17. 6. 2020 ani pověřený pracovník žalovaného, který pouze namítl, že tato listina nemá relevanci k tvrzením žalobce. Z obsahu listiny ani vyjádření žalovaného se nepodává, že by mohl být ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní.
77. Z žádosti o nahlížení do spisu ze dne 27. 11. 2017 a přípisu Krajského soudu v Brně ze dne 4. 12. 2017 vyplývá, že žádosti žalobce o nahlížení do trestního spisu vedeného u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 došlo uvedenému soudu dne 30. 11. 2017 nebylo s odkazem na § 65 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, vyhověno.
78. Soud neprovedl důkaz dalšími listinami označenými žalobcem, neboť jsou součástí daňového spisu, který měl soud k dispozici a jehož obsah není předmětem dokazování (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Soud neprovedl důkaz listinou označenou jako „Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti č. j. 27255/15/7600-10084-205176 ze dne 5. 5. 2015“, která není součástí daňového spisu a nebyla žalobcem předložena, resp. nepřistoupil k jejímu vyžádání, neboť s ohledem na níže uvedený právní názor a tvrzení, jež měla prokázat, nemohla mít vliv na posouzení věci.

Předcházející řízení před soudem a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

79. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 17. 6. 2021, č. j. 55 Af 16/2018-52, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud v Praze shledal důvodnou argumentaci žalobce týkající se určení místa zdanitelného plnění. Shledal, že žalovaný nedostatečně posoudil otázku převodu práva nakládat s PHM jako vlastník.

Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nabyl právo nakládat s PHM jako vlastník okamžikem faktického stočení PHM do cisteren žalobcem objednaných dopravců v rafinériích v jiném členském státě. Krajský soud v Praze poukázal na judikaturu, která opakovaně odmítla konstrukci naznačenou daňovými orgány, že již pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník PHM. Vytkl žalovanému, že se ve smyslu rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Herst* nezabýval tím, zda měl žalobce možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji, včetně obsahu smluvních ujednání mezi žalobcem a KONT FUEL, a to i přesto, že žalobce na smluvní ujednání poukazoval a tvrdil, že v průběhu přepravy neměl možnost se zbožím nakládat a vlastníkem dovážených PHM se stal až po jejich převzetí v Žehušicích. Žalovaný na základě rámcové smlouvy konstatoval, že důvodem povinnosti žalobce předávat údaje o dopravci, řidiči či registrační značce a telefonní kontakt na řidiče byla zejména identifikace dopravce při stáčení PHM v rafinerii a propuštění zboží podléhajícího spotřební dani z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do režimu volného oběhu osobou oprávněného příjemce, aniž se zabýval ujednáními, která upravovala vztahy mezi žalobcem a dodavatelem v případech, kdy dopravce zvolil a objednal žalobce. Žalovaný se nezabýval tím, kdo a v jakém okamžiku nesl nebezpečí škody na věci, což by mohlo představovat podpůrnou argumentaci týkající se převodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Krajský soud v Praze poukázal na to, že možnost fyzicky nakládat se zbožím nelze ztotožňovat s oprávněním rozhodovat o jeho právním osudu. Pokud žalovaný konstatoval, že žalobce nebyl nijak omezen v nakládání s přepravovanými PHM, dle názoru soudu nebylo zřejmé, na základě jakých úvah žalovaný k tomuto závěru dospěl. Daňové orgány současně hodnotili dodávku jako řetězovou, aniž vysvětlili, kým bylo na žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno. Žalovaný blíže nerozvedl svou úvahu, že žádný z článků řetězce nenakládal se zbožím v průběhu přepravy jako vlastník. Krajský soud v Praze měl za to, že závěr o tom, že žalobce v době naložení PHM do cisteren s nimi mohl disponovat jako vlastník, nebylo možné jednoznačně dovodit ze skutečnosti, že žalobce objednával přepravu PHM s cílem je využít po přijetí v Žehušicích pro svou ekonomickou činnost a hradil její cenu. Dospěl k závěru, že byť žalovaný uvedl, že je nezbytné provádět posouzení všech okolností případu, včetně skutečnosti, kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, jeho posouzení této otázky bylo neúplné, neboť vycházelo pouze z fyzické dispozice se zbožím a organizace přepravy, kdy některé dílčí závěry dle názoru Krajského soudu v Praze postrádaly dostatečné odůvodnění.

80. Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 3. 2021, č. j. 6 Afs 221/2020-53, rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 16/2018-52, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil Krajskému soudu v Praze, že se daňové orgány nedostatečně vypořádaly s otázkou převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce. Dle názoru Nejvyššího správního soudu z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že daňové orgány v souzené věci důvodně zpochybnilly žalobcem předložené daňové doklady a další záznamy [ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád], čímž na straně jedné aktivovaly důkazní břemeno žalobce. Na straně druhé současně hodnotily množství shromážděných důkazů, z nichž vyvodily přesvědčivé skutkové a právní závěry týkající se určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Stočení PHM do cisteren totiž představovalo pouze jeden

ze střípků mozaiky skutkových okolností, které stěžovatel a správce daně ve vydaných rozhodnutích popsali. Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani výtku krajského soudu, že se žalovaný nezabýval obsahem smluvních ujednání v rámcových smlouvách. Ve skutkových zjištěních v napadeném rozhodnutí vyplývá, že žalobce jako koncový článek řetězce ve sporných případech nakupoval PHM pro svou ekonomickou činnost – provoz čerpací stanice (prodej koncovým zákazníkům) na základě rámcových smluv uzavřených se dvěma přímými dodavateli. Přestože žalobce předložil pouze rámcovou smlouvu uzavřenou s jedním z dodavatelů, žalovaný vycházel z tvrzení žalobce, že druhá rámcová smlouva obsahovala podobná ujednání. Ve sporných případech žalobce volil na základě rámcové smlouvy variantu zajistit přepravu PHM z rafinerií v jiných členských státech sám. Tuto přepravu realizoval za pomoci jím najatých dopravců. Údaje o dopravních včetně telefonického kontaktu na řidiče a registrační značky tahače oznamoval v souladu s rámcovou smlouvou přímému dodavateli za účelem identifikace dopravce při stáčení PHM v rafinerii a dalších administrativních úkonů. Dopravce, na jejichž dopravní prostředky byly PHM stáčeny v rafineriích, žalobce najímal na svůj účet. V rafineriích jednal řidič dopravce pouze s pracovníky rafinerie, nikoli s pracovníky dodavatelů žalobce. Přeprava PHM probíhala z rafinerií přímo na čerpací stanici žalobce v tuzemsku, které jako místo vykládky žalobce předem určil. Nedocházelo k žádnému přerušení přepravy. Žádný z článků předchozího řetězce dodavatelů, kteří si zboží mezi sebou navzájem přeprodávali, s PHM fyzicky nedisponoval. Náklady na přepravu fakturovali žalobcem nasmlouvaní dopravci přímo žalobci. Přestože žalobce později tvrdil, že sám byl pouhým dopravcem, který zajišťoval přepravu pro své přímé dodavatele, nepředložil žádnou s nimi uzavřenou smlouvu o přepravě, dopravu jim nikdy nepřefakturoval a neodvedl z ní DPH. Naopak ze skutečností, že žalobce již do objednávky přímému dodavateli uváděl identifikační údaje nasmlouvaného dopravce, je zřejmé, že do rafinerií přijížděli dopravci za účelem převzetí zboží pro žalobce, což vylučuje verzi tvrzenou žalobcem, že byl pouhým dopravcem dodavatelů. Pouhým dopravcem by mohl být toliko v případě, že by se pro koupi PHM rozhodl až v průběhu přepravy, čemuž však zjištěný skutkový stav věci ani časová posloupnost jednotlivých kroků nedopovídají. Žalobce nepředložil žádné listiny, z nichž by bylo možno dovodit, že by při přepravě plnil toliko roli „dopravce“ a že by na něj právo nakládat s věcí jako vlastník přešlo v jiném okamžiku než při převzetí zboží v rafinerii jím nasmlouvaným dopravcem. Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že z výpovědi svědka S. Z., jednatele jednoho z dopravců, neplyne, že by přepravu ovlivňoval kdokoli jiný než žalobce. Nejvyšší správní soud upozornil, že při posuzování případu vycházel nejen z rozsudku *AREX*, ale rovněž z judikatury pozdější, v níž se Nejvyšší správní soud zabýval skutkově obdobnými případy pořízení PHM ze zahraničních rafinerií v rámci řetězových obchodů, a to rozsudků ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020-69, a ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43, od jejichž závěrů neshledal důvod se odchýlit. Nejvyšší správní soud konstatoval, že žalovaný komplexně hodnotil veškeré (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti posuzovaného případu, které Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné pro posouzení předmětu sporu. Při hodnocení otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník daňové orgány vycházely zejména z kritéria organizace přepravy. Takový postup je správný a má oporu v judikatuře SDEU. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole však zároveň vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo kritériem jediným. Provedení dalších důkazů, zejména výslechů svědků (obchodní manažerky jednoho z přímých dodavatelů žalobce a dalších zaměstnanců) Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným považoval za

nadbytečné. Vztah mezi žalobcem a jeho přímými dodavateli a dopravci byl dostatečně prokázán listinami obsaženými ve správním spisu a výsledky svědků provedenými v předchozím řízení. Z uzavřených rámcových smluv, vyjádření žalobce, výsledků jeho zaměstnankyně i jednatele nasmlouvaného dopravce, stejně jako z dalších provedených důkazů, jednoznačně vyplynulo, že organizátorem přepravy byl žalobce. Stran neprovedení důkazů navrženými listinami z trestního spisu Nejvyšší správní soud uvedl, že vada spočívající v tom, že žalovaný neprovedení důkazu neodůvodnil, neměla vliv na zákonnost napadaného rozhodnutí. Správce daně není navrženými důkazy vázán a je na jeho rozhodnutí, zda konkrétní důkaz provede či nikoli. Správce daně je povinen prokazovat pouze skutečnosti, které s ohledem na předmět a účel řízení vyhodnotí jako rozhodné. V posuzované věci proto nepochybil, pokud odmítl provedení navržených důkazů, mělo-li trestní řízení s jím řešenou daňovou věcí pouze vzdálenou souvislost (v nyní projednávaném případě se správce daně zabýval daní z přidané hodnoty, trestní řízení však bylo vedeno pro krácení spotřební daně, nadto nikoli vůči žalobci). Žalobce navíc blíže neuvedl, co konkrétně by listiny čítající více než 1 000 stran měly prokazovat. Za těchto okolností nepředstavuje neprovedení navržených důkazů vadu řízení před správními orgány, zejména pokud řetězec ostatních provedených důkazů dostatečně skutkový stav objasnil a prokázal.

Posouzení žalobních bodů

Zahájení daňové kontroly

81. Žalobce předně namítl, že zahájení daňové kontroly bylo nezákonné, neboť ho správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení.
82. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.
83. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.
84. Povinností orgánů finanční správy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS. Dovodil, že „[p]okud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení nebude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a

stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, anebo zahájí daňovou kontrolu.“ Dále doplnil, že „[u]stanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.“

85. Ze správního spisu nevyplývá, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly určité poznatky, z nichž bylo možné usuzovat na nesrovnalosti v daňových přiznáních žalobce a „*důvodně předpokládat*“, že žalobci bude určitá daň za konkrétní zdaňovací období doměřena. Tato podmínka přitom plyne již ze samotného znění § 145 odst. 2 daňového řádu. Důvodný předpoklad doměření daně stanoví jako podmínku pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení také § 143 odst. 3 věta druhá daňového řádu. Uvedená podmínka odpovídá též důsledkům, které výzva přináší, neboť dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (bylo-li učiněno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a vedlo-li následně k doměření daně) úkonem prodlužujícím běh lhůty pro stanovení daně o jeden rok (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS). Správce daně proto nemůže výzvu vydat libovolně bez jakéhokoli důvodu, ale musí v ní objasnit důvody, na jejichž základě mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně. Požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutím ve smyslu daňového řádu (k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65). Z obsahu správního spisu neplyne, že by správce daně měl poznatky, které by mu umožňovaly řádně zformulovat výzvu k podání dodatečných daňových tvrzení. Z průběhu daňové kontroly (předložení daňových dokladů v jejím rámci, vyjádření žalobce ze dne 29. 7. 2015 a výzvy správce daně ze dne 17. 9. 2015) je naopak patrné, že správce daně prověřoval daňové povinnosti žalobce komplexně a konkrétní pochybnosti mu vznikly až na základě dokladů předložených v rámci daňové kontroly a vyjádření žalobce v souvislosti s některými plněními od dvou dodavatelů v pěti ze čtrnácti kontrolovaných zdaňovacích obdobích.
86. Soud se neztotožnil s argumentací žalobce, že by z písemnosti vedené pod č. j. 2135588/15 plynuly natolik určité informace o žalobci a jeho obchodech, které by zakládaly důvodný předpoklad doměření daně, resp. z nichž by bylo možné usuzovat, že poslední známá daň byla stanovena nesprávně. Z této písemnosti se pouze podává, že daňová kontrola má být zahájena v návaznosti na opatření a úkoly související s kauzou daňových úniků na DPH ve věci ECOLL. Na základě této písemnosti nemohl správce daně dospět k závěru, že je zde důvodný předpoklad doměření DPH. Písemnost Poskytnutí informací z vyhledávací činnosti ze dne 5. 5. 2015, č. j. 27255/15/7600-10084-205176, na kterou žalobce odkazuje, není součástí daňového spisu a správce daně ani žalovaný se o ní nezmiňují. Své tvrzení o tom, že správce daně listinu obdržel a je součástí daňového spisu, žalobce nedoložil. I pokud by však správce daně měl před zahájením daňové kontroly k dispozici doklady z trestního spisu celní správy vedeného proti osobám spojeným s ECOLL, nic nenasvědčuje tomu (i s přihlédnutím k následnému průběhu daňové kontroly a důvodům, pro něž byly dodatečné platební výměry vydány), že doklady z uvedeného trestního spisu zakládaly důvodný předpoklad doměření určité daně ve vztahu k žalobci, resp. že správci daně poskytovaly takové poznatky, na jejichž základě mohl usoudit na nesprávné stanovení daně a řádně zformulovat výzvu žalobci k podání dodatečného

daňového tvrzení. Žalobce nespécifikoval, jaké konkrétní skutečnosti či důkazy měly dle jeho názoru takový předpoklad na straně správce daně založit. Naopak se listin obsažených v trestním spisu sám dovolává s tím, že mají podpořit jeho tvrzení o tom, že k pořízení zboží z jiného členského státu došlo dříve v řetězci. S ohledem na absenci jakékoli indicie spolehlivě nasvědčující vědomosti správce daně o nutnosti budoucího doměření daně nelze učinit závěr, že žalobce měl být vyzván k podání dodatečného daňového přiznání namísto prověřování správnosti daňových tvrzení v rámci daňové kontroly (srov. bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67, v obdobné věci). Soud proto neshledal námitku důvodnou.

Ukončení daňové kontroly

87. Soud se dále zabýval námitkami týkajícími se ukončení daňové kontroly.
88. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy.
89. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
90. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
91. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS, projednání zprávy o daňové kontrole je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole tak mohou být relevantní například námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67, odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem lze za důvodné považovat tehdy, zatížil-li správce daně daňové řízení závažnými vadami, z důvodu čehož nelze po daňovém subjektu rozumně žádat, aby je stvrdil svým podpisem. Polemika se skutkovými zjištěními a posouzením věci finančním orgánem však není dostatečným důvodem pro takový postup.
92. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 12. 2016, č. j. 4647652/16/2113-60561-204183, správce daně uvedl písemnosti sepsané v jejím průběhu, zrekapituloval výsledky kontrolního zjištění a vypořádal se s vyjádřeními a důkazními návrhy žalobce, přičemž shledal, že neměly vliv na výsledek kontrolního zjištění. Zpráva o daňové kontrole

obsahuje náležitosti ve smyslu § 88 odst. 1 daňového řádu. Žalobci byla dána možnost seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění, vyjádřit se k němu a navrhnout důkazy, čehož využil. Správce daně při ukončení daňové kontroly dostal požadavkům obsaženým v § 88 daňového řádu, neboť zástupce žalobce poučil o následku odepření podpisu bez dostatečného důvodu. Důvody, které žalobce uvedl, směřovaly ve své podstatě proti výsledku kontrolního zjištění a postupu správce daně v souvislosti se zahájením daňové kontroly. Nesouhlas s kontrolními závěry a postupem správce daně, který žalobce nevyzval před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového tvrzení, není důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Takovým důvodem nemůže být ani poukaz na možnost spáchání trestného činu správcem daně, pokud vyjdou najevo souvislosti jeho jednání s daňovými podvody spáchanými při dovozu pohonných hmot do České republiky, kvůli čemuž žalobce rovněž odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole, aby se údajně nepodílel na tomto nezákonném postupu správce daně. V tomto směru se jednalo o pouhé spekulativní a ničím nepodložené tvrzení daňového subjektu (srov. bod 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 146/2020-67). S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že žalobce odepřel podpis zprávy o daňové kontrole bez dostatečných důvodů. Skutečnost, že zástupce žalobce zprávu o daňové kontrole odmítl podepsat, nemá v daném případě vliv na ukončení daňové kontroly a použitelnost zprávy o daňové kontrole jako podkladu pro vydání platebních výměrů. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že podpisem zprávy o daňové kontrole daňový subjekt nevyjadřuje souhlas s výsledkem kontrolního zjištění. Nesouhlasí-li daňový subjekt s kontrolním závěrem správce daně, nemá tato skutečnost za následek nepoužitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku, ale může být následně uplatněna v odvolacím řízení, případně v řízení soudním. To platí i o namítané nezákonnosti zahájení daňové kontroly. K tomu soud připomíná, že procesní pochybení správce daně v podobě nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu nezpůsobuje bez dalšího nezákonnost samotného doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76). Daňový subjekt nemůže prostřednictvím nesouhlasu s kontrolními závěry negovat kontrolní výsledky či oddalovat ukončení daňové kontroly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 74 dostatečně odůvodnil, proč neshledal odepření podpisu důvodným. Současně v bodě 77 napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vysvětlil, že před zahájením daňové kontroly správce daně neměl žádných konkrétních indicií o doměření daně. I když výslovné odůvodnění nedůvodnosti odepření podpisu bylo obsaženo až v napadeném rozhodnutí, je třeba připomenout, že rozhodnutí správce daně a žalovaného tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není vyloučeno, aby odvolací orgán doplnil závěry správce daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Daňový řád takový postup naopak předpokládá. Námitka tedy není důvodná.

Námitka porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

93. Žalobce dále namítl, že žalovaný porušil povinnost stanovenou v § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že ačkoli v odvolacím řízení prováděl další dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí, neseznámil žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a neumožnil mu se k nim vyjádřit, případně navrhnout další důkazní prostředky.
94. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se

stanovením přiměřené lhůty. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

95. Soud předesílá, že žalobní námitka je formulována značně obecně. Žalobce spatřuje provádění dokazování v tom, že žalovaný zaslal žalobci výzvu ze dne 20. 11. 2017 s odkazem na § 92 odst. 4 daňového řádu a § 115 odst. 1 daňového řádu, kterou vyzval žalobce k prokázání tvrzení, že dopravu pohonných hmot z jiných členských států zajistil pouze jako dopravce, přičemž žalobce na tuto výzvu reagoval a navrhl doplnění dokazování, které žalovaný neprovedl. Žalobce netvrdil a ani z obsahu daňového spisu neplyne, že by v odvolacím řízení byly doplněny nové podklady pro rozhodnutí, o nichž žalobce nevěděl a s nimiž nebyl seznámen. Žalobce též konkrétně nenamítl, že by žalovaný konkrétní podklady nově a odlišně od správce daně hodnotil.
96. Žalovaný ve výzvě žalobce seznámil s tím, z jakého skutkového stavu hodlá vycházet a jak jej posuzuje a umožnil žalobci na to reagovat. Ve výzvě žalovaný shrnul skutkový stav zjištěný na základě podkladů shromážděných správcem daně včetně svého hodnocení podkladů, které se podstatně nelišilo od hodnocení správcem daně. Žalovaný konstatoval, že skutkový stav svědčí o tom, že žalobce vystupoval v roli organizátora přepravy, nikoli dopravce. Současně uvedl, že nebylo důsledně přeneseno důkazní břemeno, a proto vyzval žalobce k prokázání tvrzení, že vystupoval v roli dopravce. Skutkové závěry, z nichž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, se v zásadě neliší od závěrů popsanych ve zprávě o daňové kontrole a vyjádřených žalovaným ve výzvě ze dne 20. 11. 2017. Za provádění dalšího dokazování nelze považovat pouze odůvodnění odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků. Z výzvy žalovaného ani z napadeného rozhodnutí neplyne, že by žalovaný správcem daně shromážděné podklady v odvolacím řízení nově hodnotil. Soud neshledal, že by v důsledku postupu žalovaného bylo napadené rozhodnutí pro žalobce překvapivé (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52). Za situace, kdy žalovaný nedoplnil nové podklady pro rozhodnutí, ani nově nehodnotil podklady shromážděné správním orgánem prvního stupně, soud namítané porušení § 115 odst. 2 daňového řádu při provádění dokazování neshledal.

Místo zdanitelného plnění a přenos důkazního břemene

97. Při posouzení tohoto žalobního bodu je soud vázán výše uvedeným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu.
98. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
99. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je též dodání zboží nebo převod za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [§ 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH].

100. 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 odstavce 2 citovaného ustanovení místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.
101. Podle § 11 odst. 1 zákona o DPH se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě, než který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.
102. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
103. Podle § 16 odst. 1 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012 se pořízením zboží z jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Za pořízení zboží z jiného členského státu se nepovažuje dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou nebo zaslání zboží podle § 18. Pořizovatelem se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu. Podle § 16 odst. 1 ve znění účinném od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 se pořízením zboží pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do členského státu od něj odlišného a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží, c) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo c) zmocněnou třetí osobou.
104. Za pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty se pro účely zákona o DPH považuje podle § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a toto zboží bylo plátcem v rámci uskutečňování ekonomických činností v tomto jiném členském státě vyrobeno, nakoupeno, pořízeno z dalšího členského státu nebo dovezeno z třetí země.
105. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně

s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Podle odstavce 5 citovaného ustanovení dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

106. Jak upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, 3901/2019 Sb. NSS, hlavním inspiračním zdrojem na úrovni práva Evropské unie při přípravě [zákona o DPH](#) byla [šestá směrnice](#) Rady [77/388/EHS](#) o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“), která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí o DPH. Podle bodů 1 a 3 odůvodnění směrnice o DPH bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna použitelná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, v zásadě však bez věcných změn. Ustanovení směrnice o DPH jsou tedy v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice. Závěry vyslovené SDEU a Nejvyšším správním soudem, které se týkaly předchozí právní úpravy, jsou tedy nadále použitelné.
107. Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že předmětem DPH jsou mj. tato plnění: a) Dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková; b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292, ani se na ni nevztahuje článek 33 nebo 36; [...] iii) v případě výrobků podléhajících spotřební dani, pokud lze spotřební daň z pořízení uvnitř Společenství podle směrnice [92/12, ve znění směrnice 2004/106] vybírat na území členského státu, osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1; [...].
108. Podle čl. 14 odst. 1 této směrnice se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
109. Podle čl. 20 prvního pododstavce této směrnice se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
110. Podle článku 138 odst. 1 této směrnice členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
111. Důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně žalobce Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat v souladu s judikaturou NSS tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech

deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat“ (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Zásada neutrality DPH současně vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (srov. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, C-95/07 a C-96/07 *Ecotrade*, bod 63, a ze dne 30. 9. 2010, C-392/09 *Uszodaépítő*, bod 39). Ustálenou judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně dle § 92 daňového řádu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval, a to zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

112. Určení místa zdanitelného plnění je specifickou právní otázkou, kterou je nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci.
113. Z judikatury týkající se výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že s každým pořízením uvnitř Společenství zdaněným v členském státě určení zásilky nebo přepravy zboží je nerozlučně spjata dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně v členském státě odeslání této zásilky nebo zahájení této přepravy. Ustanovením týkajícím se pořízení uvnitř Společenství a dodání uvnitř Společenství je proto třeba přiznat stejný význam a dosah [viz rozsudky Soudního dvora ve věci *EMAG*, bod 29, ze dne 26. 7. 2017, *Toridas*, C-386/16, bod 31 (dále jen „*Toridas*“), či *AREX CZ*, bod 45]. Pokud jde o plnění, jež tvoří řetězec dvou po sobě následujících dodání, která vedla jen k jedné přepravě uvnitř Společenství, může být přeprava uvnitř Společenství přičtena jedinému z obou dodání, a jedině toto dodání bude osvobozeno podle tohoto ustanovení. Pro účely určení, kterému z obou dodání má být přičtena přeprava uvnitř Společenství, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu. V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, ve prospěch konečného pořizovatele. V případě, že se druhý převod tohoto práva, tedy druhé dodání, uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nelze totiž tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (v tomto smyslu viz rozsudky Soudního dvora

EMAG, bod 45, *Euro Tyre Holding*, bod 27, ze dne 27. 9. 2012, *VSTR*, C-587/10, bod 32, či *Toridas*, body 34 až 36). Tato judikatura se použije také na posouzení operací, které tvoří řetězec několika po sobě následujících nákupů a prodejů výrobků podléhajících spotřební dani, které vedly jen k jedné přepravě uvnitř Společenství.

114. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, v souzeném případě není mezi účastníky řízení spor o to, že žalobce nakupoval PHM způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Jde o transakci, během které *„několik podniků ze dvou či více členských států postupně uzavírá kupní smlouvy na stejné zboží, které jsou pak plněny prostřednictvím jediného pohybu zboží od prvního dodavatele posledního kupujícímu“* (viz stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 10. 11. 2005, *EMAG*, bod 1). Je-li dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje (rozsudek Soudního dvora *EMAG*). Ostatní transakce se považují 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, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky.
115. Konkrétní transakce je spojena 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 transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Určení plnění, jemuž má být přeprava přičtena, musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky vážící se k dodání uvnitř Evropské unie (rozsudek Soudního dvora *Euro Tyre Holding*). Okolnost, že se přeprava pohonných hmot uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení musí být přeprava přičtena (viz rozsudek *AREX CZ*, body 70 až 79). Pro určení, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží, tedy není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava PHM probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. I v těchto případech se uplatní obecná pravidla pro určení, kterému pořízení má být přeprava přičtena, plynoucí z určení toho, které plnění je předmětem DPH dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH a jemu odpovídajícího § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH (bod 99 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176). Jestliže pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (bod 34 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 2. 2018, ve věci *Kreuzmayr*, C-628/16, a rozsudek *Euro Tyre Holding*, bod 34).
116. Pojem „dodání zboží“ neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, body 7 a 8). Zahrnuje právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami či právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové

pohonné hmoty použity (rozsudek ze dne 6. 2. 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01). Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, navazující na uvedenou judikaturu Soudního dvora, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „*dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (...), právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (...)*“. V rozsudku *AREX CZ* Soudní dvůr v bodě 75 uvedl, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník „*se neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku*“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, 3901/2019 Sb. NSS, dospěl v bodě 114 k závěru, že „*pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo*.“ Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (usnesení ze dne 15. 7. 2015, *Itales*, C-123/14, rozsudky ze dne 20. 6. 2018, *Enteco Baltic*, C-108/17, bod 87, *AREX CZ*, bod 75, *Herst*, bod 38). Přepravu pohonných hmot, tj. přemístění těchto výrobků z jednoho členského státu do druhého, nelze v tomto ohledu považovat za rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, není-li dána jiná okolnost, která by umožňovala předpokládat, že k takovému převodu došlo v době této přepravy (viz rozsudek *AREX CZ*, bod 78, *Herst*, bod 39). Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji (*Herst*, bod 40).

117. Skutkově obdobnými případy porízení PHM ze zahraničních rafinerií v rámci řetězových obchodů se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudcích ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020-69, a ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43, jejichž závěry jsou aplikovatelné i v této věci.

118. Při zohlednění závěrů shora citované judikatury a jejich aplikace na nyní souzený případ Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku shledal, že se daňové orgány dostatečně vypořádaly s otázkou převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce. Poukázal na to, že závěr ohledně okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (a tedy i místa zdanitelného plnění) je otázkou právní, kterou je nutno „*posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen primárně objasnit daňový subjekt. Bylo by absurdní, aby za dané situace skutkový stav primárně zjišťoval správce daně. Na druhé straně, dospěje-li správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Jinými slovy, neunesla-li by stěžovatelka v projednávané věci důkazní břemeno o tom, že místo plnění je v tuzemsku, tak jak deklarovala, ale správce daně by na tomto neustal, a navíc výslovně uvede, že bylo v Rakousku, musí pro takový závěr existovat racionální důvody (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, bod [130])*“.

119. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že daňové orgány v souzené věci jednak důvodně zpochybnily žalobcem předložené daňové doklady a další záznamy [ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], čímž na straně jedné aktivovaly důkazní břemeno žalobce. Na straně druhé současně hodnotily množství shromážděných důkazů, z nichž vyvodily přesvědčivé skutkové a právní závěry týkající se určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud jde o posouzení okamžiku převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, stočení PHM do cisteren představovalo pouze jeden ze střípků mozaiky skutkových okolností, které stěžovatel a správce daně ve vydaných rozhodnutích popsali. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud poukázal na níže rekapitulovaná zjištění, která učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí: Žalobce jako koncový článek řetězce ve sporných případech nakupoval PHM pro svou ekonomickou činnost – provoz čerpací stanice (prodej koncovým zákazníkům), a to na základě rámcových smluv uzavřených se dvěma přímými dodavateli. Přestože žalobce předložil pouze rámcovou smlouvu uzavřenou s jedním z těchto dodavatelů, vycházel žalovaný z tvrzení žalobce, že druhá rámcová smlouva obsahovala podobná ujednání. Ve sporných případech žalobce vždy volil na základě rámcové smlouvy variantu zajistit přepravu PHM z rafinerií v jiných členských státech sám. Tuto přepravu následně realizoval za pomoci jím najatých dopravců. Údaje o těchto dopravcích, včetně telefonického kontaktu na řidiče a SPZ tahače, oznamoval v souladu s rámcovou smlouvou přímému dodavateli, a to za účelem identifikace dopravce při stáčení PHM v rafinerii a dalších administrativních úkonů. Dopravce, na jejichž dopravní prostředky byly PHM stáčeny v rafineriích, žalobce najímal na svůj účet. V rafineriích jednal řidič dopravce pouze s pracovníky rafinerie – skladníky, nikoli s pracovníky dodavatelů žalobce. Přeprava PHM probíhala z rafinerií přímo na čerpací stanici žalobce v tuzemsku, které jako místo vykládky žalobce předem určil. Nedocházelo k žádnému přerušení přepravy. Žádný z článků předchozího řetězce dodavatelů, kteří si zboží mezi sebou navzájem přeprodávali, s PHM fyzicky nedisponoval. Náklady na přepravu vyčíslovali a fakturovali žalobcem nasmlouvaní dopravci přímo žalobci. Přestože žalobce později tvrdil, že byl pouhým dopravcem, který zajišťoval přepravu pro své přímé dodavatele, nepředložil žádnou s nimi uzavřenou smlouvu o přepravě, dopravu PHM jim nikdy nepřefakturoval, ani z ní neodvedl DPH. Naopak ze skutečností, že žalobce již do objednávky přímému dodavateli uváděl identifikační údaje předem nasmlouvaného dopravce, je zřejmé, že do rafinerií přijížděli dopravci za účelem převzetí zboží pro žalobce, což vylučuje verzi tvrzenou žalobcem, že on sám byl pouhým dopravcem svých dodavatelů. Pouhým dopravcem by žalobce mohl být toliko v případě, že by se pro koupi PHM rozhodl až v průběhu jejich přepravy, čemuž však zjištěný skutkový stav věci ani časová posloupnost jednotlivých kroků nedopovídají. Žalobce nepředložil žádné listiny, z nichž by bylo možno dovodit, že by při přepravě plnil toliko roli „dopravce“ a že by na něj právo nakládat s věcí jako vlastník přešlo v jiném okamžiku než při převzetí zboží v rafinerii jím nasmlouvaným dopravcem. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, ani výpovědi svědka S. Z., jednatele jednoho z dopravců, nenasvědčují tomu, že by přepravu ovlivňoval kdokoli jiný než žalobce.

120. S ohledem na výše uvedené je třeba v souladu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu konstatovat, že žalovaný (i správce daně) komplexně hodnotil veškeré jemu dostupné a známé relevantní okolnosti posuzovaného případu, které lze považovat za dostatečné pro posouzení předmětu sporu. Při hodnocení otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník daňové orgány vycházely zejména z kritéria organizace

přepravy. Takový postup je správný a má oporu v citované judikatuře Soudního dvora. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole však zároveň vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo kritériem jediným (viz rekapitulace uvedená výše). Provádění dalších žalobcem označených důkazů k objasnění vztahu mezi žalobcem, jeho přímými dodavateli a dopravci, jakož i k vyřešení otázky, kdo dával pokyny pro přepravu, zejména výsledků svědků (obchodní manažerky jednoho z přímých dodavatelů žalobce a dalších zaměstnanců) lze pokládat za nadbytečné, neboť tyto skutečnosti byly dostatečně prokázány listinami obsaženými ve správním spisu a výsledky svědků provedenými v předchozím řízení. Z uzavřených rámcových smluv, vyjádření žalobce, výsledků jeho zaměstnankyně i jednatele nasmlouvaného dopravce, stejně jako z dalších provedených důkazů, jednoznačně vyplynulo, že organizátorem přepravy byl žalobce. Byť žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně neodůvodnil neprovedení důkazů navrženými listinami z trestního spisu, tato vada neměla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Správce daně není navrženými důkazy vázán a je na jeho rozhodnutí, zda konkrétní důkaz provede či nikoli. Jak uvedl Nejvyšší správní soud, správce daně je povinen prokazovat pouze skutečnosti, které s ohledem na předmět a účel řízení vyhodnotí jako rozhodné. V posuzované věci proto nepochybil, pokud odmítl provedení navržených důkazů, mělo-li trestní řízení s jím řešenou daňovou věcí pouze vzdálenou souvislost (v nyní projednávaném případě se správce daně zabýval daní z přidané hodnoty, trestní řízení však bylo vedeno pro krácení spotřební daně, nadto nikoli vůči žalobci). Žalobce navíc blíže neuvedl, co konkrétně by listiny čítající více než 1 000 stran měly prokazovat. Neprovedení navržených důkazů nepředstavuje vadu řízení před správními orgány, zejména pokud řetězec ostatních provedených důkazů skutkový stav dostatečně objasnil a prokázal.

121. V návaznosti na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu je tedy třeba uzavřít, že žalovaný se dostatečně vypořádal s otázkou, kdo byl organizátorem přepravy a kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím (PHM) jako vlastník, a to i s přihlédnutím ke smluvním ujednáním obsaženým v rámcové smlouvě.
122. Z výše uvedené judikatury pak vyplývá, že pokud žalobce nabyl právo nakládat s PHM jako vlastník již v jiném členském státě Evropské unie před zahájením přepravy, pak žádnému z předchozích dodání nemůže být přičtena intrakomunitární povaha, neboť přeprava z jiného členského státu by byla uskutečněna až po tomto převodu (viz rozsudek Soudního dvora *AREX CZ*, bod 72).
123. Soud dodává, že nelze souhlasit s žalobcem, že k dodání (převodu práva nakládat s věcí jako vlastník) mohlo dojít až po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Vztahem režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a DPH při pořízení zboží podléhajícího spotřební dani se zabýval rozsudek Soudního dvora ve věci *AREX CZ*, v němž Soudní dvůr vysvětlil, že článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala týchž 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. Pohonné hmoty nabývané osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení jsou předmětem DPH, tedy nemají z pohledu směrnice o DPH odlišný režim, než má jiné jí pořizované zboží pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží. Nelze se proto ztotožnit s

námitkami, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemohlo dojít k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Jak správně poznamenal žalovaný, s vlastnictvím jsou často spojena veřejnoprávní omezení. Ta však nemusí mít žádný vliv na možnost věc soukromoprávně převést na jiného. To platí i pro přepravu pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, byť původní ani nový vlastník nebudou po dobu tohoto režimu oprávněni se zbožím volně nakládat.

124. S ohledem na výše uvedené nejsou důvodné námitky žalobce, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně zpochybnění tuzemského zdanitelného plnění, nesprávně posoudil právní otázky spočívající v oprávnění nakládat s PHM jako vlastník, nezabýval se posouzením všech okolností řetězové dodávky a tím, zda nebyla spojena s přepravou dodání PHM uskutečněná před dodáním žalobci a zda intrakomunitární přeprava zboží zahájena v jiném členském státě a ukončená v tuzemsku nesplývá s okamžikem rozhodným pro vyměření spotřební daně.
125. Odkazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, a ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, nejsou přílehlavé, neboť se týkají účasti na podvodu, zatímco předmětem sporu v této věci je otázka, zda dodávka mezi žalobcem a jeho dodavatelem byla či nebyla intrakomunitární dodávkou, nikoliv to, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH, případně o něm měl a mohl vědět. Závěry rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38 lze aplikovat potud, že při posuzování nároku na odpočet DPH z plnění uskutečněných v rámci řetězových obchodů je nutné mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat. Jak ovšem vysvětlil Nejvyšší správní soud, posouzení žalovaným bylo dostatečné. Lze poznamenat, že žalobce si musel být vědom, že k faktickému odběru pohonných hmot dochází v jiném členském státě a že pouze některá z dodávek může mít intrakomunitární povahu. Za situace, kdy přepravu sjednával a hradil, nelze považovat za nepřiměřené, aby se zabýval tím, zda bude přeprava přičitatelná některému z předchozích dodání, nebo dodání, které proběhlo mezi ním a jeho dodavatelem.
126. Pokud žalobce poukazuje na trestní řízení vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015, a navrhuje přerušit řízení do jeho pravomocného skončení, soud uvádí, že významem výsledku tohoto trestního řízení pro zjištění a stanovení DPH se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35, *VHS - ROPA plus I*. V něm vysvětlil, že svět daňového a trestního práva je oddělený a závěry orgánů činných v trestním řízení nelze mechanicky vtahovat do sféry daní, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci (bod 24). Správce daně by neměl výsledky trestního řízení ignorovat, takové skutečnosti však patří mezi ostatní běžné podklady, s nimiž správce daně pracuje při stanovení daně (bod 25). Související trestní řízení nemůže ovlivnit posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Závěr ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní, kterou je vždy nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci. V posuzovaném případě je třeba zdůraznit, že Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný řádně posoudil otázku převodu práva nakládat s věcí jako vlastník na základě dostatečných podkladů a žalovaný nepochybil, odmítl-li za této situace provedení důkazů listinami z trestního spisu. Soud s ohledem na výše uvedené nevyhověl návrhu žalobce na přerušování řízení kvůli doznání obviněného v kauze „Z.“ vedené u Krajského soudu v Brně a možného uzavření dohody o vině a trestu [§ 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.]. Na tom nic nemění ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021-79, v němž Nejvyšší

správní soud za situace, kdy uložil žalovanému doplnit dokazování za účelem posouzení místa uskutečnění sporných plnění, neboť shledal skutkový stav nedostatečně zjištěný (oproti posuzované věci ze zjištěných okolností mj. spolehlivě nevyplývalo, že by daňovému subjektu svědčilo právo disponovat s PHM jako vlastník v jiném členském státě), s odkazem na bod 25 rozsudku *VHS-ROPA plus I*, připomněl, že rozhodne-li v meziobdobí Krajský soud v Brně v související trestní kauze, *daňové orgány mohou vzít eventuálně v potaz též případná nová zjištění či závěry orgánů činných v trestním řízení (VHS-ROPA plus I, bod 25)*.“ Na okraj lze poznamenat, že případná dohoda o vině a trestu by z povahy tohoto institutu měla omezenou důkazní hodnotu oproti trestnímu rozsudku na základě dokazování v řízení před soudem.

127. K námitce žalobce, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, že o určení intrakomunitárního plnění a vzniku daňové povinnosti k DPH již bylo pravomocně rozhodnuto jiným orgánem finanční správy, soud předně konstatuje, že žalobce neoznačil konkrétní daňové řízení, v němž měly orgány finanční správy posuzovat určení intrakomunitárního plnění u předmětných dodávek PHM a na základě jakých skutečností, neuvedl ani konkrétní daňový subjekt, jehož se daňové řízení mělo týkat a neoznačil důkazní prostředky k prokázání tohoto žalobního tvrzení. V doplnění odvolání žalobce poukázal na souvislost s trestní věcí vedenou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 a vyjádřil přesvědčení, že otázka určení intrakomunitárního plnění se vyskytla u totožných dodávek PHM, o které pravomocně rozhodl příslušný orgán daňové správy, a vytkl správci daně, že si tuto skutečnost neověřil. Správce daně měl alespoň ověřit, jak byla vyměřena daňová povinnost u předmětných dodávek u RENOIL a KONT FUEL. V odpovědi na výzvu v odvolacím řízení žalobce uvedl, že z jiných řízení plyne, že zahraniční správce daně ověřil v rámci řetězové dodávky splnění podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, kdy pořizovatelem měla být zahraničním správcem ověřena ECOLL, proto navrhl doplnit dokazování ve spolupráci se zahraničním správcem daně. Dále navrhl doplnit dokazování ve vztahu k oprávněným příjemcům s tím, že může vyjít najevo, že DPH měla být vyměřena oprávněnému příjemci, který by měl být prvním nabyvatelem z pohledu spotřební daně i DPH. Těmito námitkami se žalovaný zabýval. Uvedl, že správce daně vyzval k součinnosti přímé dodavatele žalobkyně (RENOIL a KONT FUEL), kteří však na výzvy nereagovali. Správce daně u místně příslušných správců daně KONT FUEL a RENOIL ověřil, zda bylo za uvedená zdaňovací období vedeno daňové řízení, obdržel však zápornou odpověď, přičemž obě společnosti jsou pro správce daně nekontaktní. Žalovaný uvedl, že k tvrzení žalobce, že se v předchozím daňovém řízení vyskytla otázka intrakomunitárního plnění u totožných dodávek, o které bylo pravomocně rozhodnuto, není schopen se s ohledem na jeho neurčitost vyjádřit. Nesouhlasil proto s výtkou žalobce, že si „to“ správce daně neověřil, ač měl dostatek relevantních informací. Žalovaný se pak vyjádřil ke vztahu spotřební daně a DPH, popsal průběh přepravy PHM a odůvodnil závěr, že organizátorem celé a jediné přepravy byl žalobce a k přechodu práva nakládat s PHM jako vlastník na žalobce došlo již okamžikem stočení PHM do cisteren dopravců objednaných žalobcem v rafineriích v Německu či Slovinsku, a proto je třeba přepravu přičíst pouze dodávce žalobkyni od KONT FUEL, resp. RENOIL, kterou je třeba považovat za intrakomunitární, a všechny ostatní dodávky posoudit jako klidové s místem plnění v jiném členském státě EU. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalobce nabyl právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastník v okamžiku naložení na dopravní prostředky. Na základě závazného právního názoru tak, jak jej formuloval

Nejvyšší správní soud, je třeba uzavřít, že žalovaný v nyní posuzovaném případě vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu pro posouzení věci a jeho závěr má dostatečnou oporu ve shromážděném spisovém materiálu. Daňové orgány na základě množství shromážděných důkazů vyvodily přesvědčivé skutkové a právní závěry ohledně okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Jak bylo výše uvedeno, pokud žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě EU, pak žádnému z předchozích dodání nemůže být přičtena intrakomunitární povaha, neboť přeprava z jiného členského státu by byla uskutečněna až po tomto převodu. Nezbytné nebylo ani vyžádání stanovisek finančních orgánů jiných členských států, jak byla vyměřena DPH k předmětným dodávkám na jejich území, neboť směrnice o DPH nebrání tomu, aby české daňové orgány mohly jednostranně podrobit určité plnění jinému daňovému zacházení z hlediska DPH než jiné členské státy (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 6. 2020, C-276/18 *KrakVet Marek Batko*, odst. 46 až 53). Rozhodné je totiž dosažení správné aplikace unijních pravidel výběru DPH a odlišné chování jiných členských států k téže transakci nemůže nutit k postupu v rozporu se směrnicí o DPH státy ostatní. Ani případné zjištění, že daňové orgány vybraly DPH v souladu s údaji tvrzenými daňovými subjekty a nehodlají na tom nic měnit ani po případném seznámení se zjištěními učiněnými českým správcem daně, by nemohlo bránit žalovanému na základě hodnocení provedených důkazů určit intrakomunitární plnění v souladu s judikaturou Soudního dvora. Odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy ob stojí a námitka není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

128. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
129. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v tomto řízení ani v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnosti a žalovaný ani náhradu nákladů ne žádal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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). Případně-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.

Praha 2. července 2021

Mgr. Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu