



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **CZ VEHA, s.r.o.**, IČ 25543164  
sídlem Hrnčířská 572/4, 602 00 Brno – Královo Pole  
zastoupen BDO Czech Republic s.r.o.  
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3.3.2020, č.j. 7595/20/5300-22444-711887,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3.3.2020, č.j. 7595/20/5300-22444-711887, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 19 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce BDO Czech Republic s.r.o., sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5.

**Odůvodnění:**

## I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce, kterými brojil proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj - dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013, č. j. 2365929/18/3003-52523-712337, ze dne 7. 5. 2018; dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013, č. j. 2367486/18/3003-52523-712337, ze dne 7. 5. 2018; a dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013, č. j. 2367805/18/3003-52523-712337, ze dne 7. 5. 2018.

## II. Obsah žaloby

2. V úvodu žaloby žalobce nejprve popsal předmět svého podnikání, svou ekonomickou historii a základním způsobem vymezil to, co považuje za předmět řízení před správcem daně a zdejším soudem. Následně popsal skutkové okolnosti, za nichž docházelo k obchodu s komoditou universaloil BASE 300CN27101999, se kterou žalobce vdaném období provedl tři obchodní případy. Zejména popsal pohyb zboží na základě proběhlého dokazování, vč. označení subjektů, mezi kterými došlo k jednotlivým dodáním zboží. Uvedl, že celého dodání zboží se účastnil proto, že dodavatelská společnost Euro Alfa Capital („EAC“) nebyla schopna finančně pokrýt celou dodávku a žalobce namísto poskytnutí půjčky EAC vstoupil do obchodu jako jeden z kupujících. Odkázal na rámcovou smlouvu, dle které si kupující (žalobce) měl převzít zboží přímo u skladovatele v ropném přístavu v Rostocku a přechod nebezpečí škody na zboží byl sjednán přechodem zboží skrz ventil plnicího zařízení, tj. FCA INCOTERMS 2010. Převahu zboží měl zajistit kupující. Dále poukázal na to, že než zboží stočené v autocisternách opustilo přístav Rostock do cílových míst v jiných čl. státech, bylo žalobcem dále prodáno jeho odběrateli, společnosti Carnela Limited. Mezi žalobcem a společností Carnela Limited byla uzavřena rámcová smlouva ze dne 25. 7. 2013. Smluvní strany si mimo jiné sjednaly identická pravidla pro okamžik dodání zboží a přechodu nebezpečí škody na zboží, jako EAC a žalobce. Tedy podle žalobce, tento nakoupil předmětné zboží od EAC bez přepravy, neboť ještě před samotnou přepravou zboží na cílová místa v jiných čl. státech, zboží prodal svému odběrateli, tj. nakoupil a prodal zboží „na dálku“. Osud zboží po jeho prodeji odběrateli nevěděl, nemohl vědět a pro svůj závěr o zdanění mimo ČR vědět nemusel.
3. Na základě obsahu správního spisu má za prokázané, že část zboží po přepravě společností PTS AUTOZAK Sp. Z o. o. („PTSA“) skončila v Itálii a část v Litvě a společnost Carnela nebyla s velkou pravděpodobností konečným odběratelem.
4. Spornou právní otázkou podle žalobce je určení subjektu, který vystupoval v dotčených řetězových obchodech z pohledu zákona o DPH jako tzv. pořizovatel zboží z jiného členského státu, tedy komu vznikla dle obecných pravidel o zdanění pořízení zboží v jiném čl. státě povinnost odvést DPH z nakoupeného zboží v Itálii.
5. V rámci vlastních žalobních bodů nejprve žalobce brojil proti procesním vadám daňového řízení. Jako první namítl, že dodatečné platební výměry byly žalobci oznámeny po uplynutí prekluzivní lhůty, a to proto, že správce daně započal s faktickým prověřováním skutečností vztahujících se k předmětnému obchodu již na konci roku 2014. Lhůta pro stanovení daně tak uplynula dne 10. 12. 2017, zatímco daňová kontrola byla ukončena dne 2. 5. 2018 a dodatečné platební výměry byly doručeny žalobci dne 9. 5. 2018.

6. Další procesní vadu spatřoval žalobce v tom, že správce daně ještě před formálním zahájením daňové kontroly dne 29. 4. 2016 disponoval takovými informacemi a zjištěními, ze kterých bylo možné důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně z přidané hodnoty. Pochybení správce daně spočívalo v tom, že namísto vydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období dle ustanovení § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, bez dalšího zahájil daňovou kontrolu. Jelikož množina důkazů, na jejichž základě správce daně dospěl ke svému závěru, je v zásadě identická s těmi, které získal ještě před samotným zahájením daňové kontroly, měl správce daně povinnost žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, a tím mu umožnit napravit daný stav a nevystavit jej sankci v podobě 20 % penále z doměřené daně.
7. Následně brojil žalobce proti meritornímu posouzení věci správcem daně a vyjádřil nesouhlas s tím, že intrakomunitárním dodáním zboží bylo dodání mezi EAC a žalobcem proto, že „organizátorem“ přepravy byla EAC. Podle žalobce žalovaný nesprávně identifikoval osobu zajišťující přepravu a fakt, že žalovaný danou osobu označil za „organizátora“ přepravy, ještě bez dalšího neznamena, že se skutečně jedná o osobu naplňující materiální podstatu subjektu zajišťujícího přepravu, tedy osobu určující intrakomunitární dodání. Podle žalobce bylo v daňovém řízení prokázáno, že touto osobou byla společnost Carnela, nikoliv EAC, neboť samotné objednání a uhrazení dopravy u polského přepravce z EAC nečiní bez dalšího organizátora přepravy. Naopak žalobce tvrdí, že doložil, že osobou, která měla povinnost přepravu zajistit, která byla odpovědná za přepravu a nesla riziko související s poškozením zboží, byla společnost Carnela Limited. K tomu odkázal jak na provedené dokazování, tak i odborná stanoviska dvou daňově poradenských kanceláří. Dále se vyjádřil k okolnostem sjednání přepravy a uvedl, že končené zákaznicky vyhledávala, kontaktovala a obchody uzavírala společnost Carnela. K samotnému právnímu hodnocení věci odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-386/16 Toridas s tím, že osvobození od daně z titulu dodání zboží v režimu intrakomunitárního dodání mělo být přířčeno až druhému dodání, tj. mezi žalobcem a společností Carnela Limited, přičemž první dodání (EAC - žalobce) bude považováno za dodání bez přepravy, tj. dodání s místem plnění v Německu.
8. V další žalobní námitce brojil proti neunesení důkazního břemene žalovaným, který podle něj rezignoval na svou důkazní povinnost a vyšel toliko z informace, že přepravce oslovila EAC, a dokonce opominul fakt, že část zboží skončila v Litvě. Namítl, že správní orgány se zabývaly pouze dodáním zboží do Itálie, ale doměřily DPH i za zboží, které bylo dodáno do Litvy, na základě souhrnného a chybného zjištění.
9. Zároveň namítl i porušení zásady volného hodnocení důkazů a tendenční hodnocení žalovaného a porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Porušení dvojinstančnosti řízení spatřoval v tom, že se konkrétní úřední osoba podílela jak na prvostupňovém daňovém řízení, tak v odvolacím řízení, a to jednak při provádění dokazování, tak ale současně při hodnocení získaných zjištění.

### III. Vyjádření žalobce a další podání účastníků

10. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a spisový materiál, a to vzhledem k tomu, že žalobní námitky jsou do značné míry totožné s námitkami odvolacími.
11. K problematice faktického zahájení daňové kontroly a s tím související namítané prekluze práva stanovit daň setrval na závěru, že e-mailová komunikace, která mezi správcem daně a

tehdejší zástupcem žalobce v roce 2014, resp. z počátku roku 2016, byla toliko neformální a není možné dovodit úmysl správce daně zahájit u daňového subjektu v daném okamžiku daňovou kontrolu. Postup správce daně před zahájením daňové kontroly byl toliko vyhledávací činností dle § 78 daňového řádu, kdy si správce daně pouze shromažďoval důkazní prostředky pro přezkoumání daňových tvrzení žalobce, aniž by takto získané podklady dále samostatně hodnotil. Správce daně v této fázi pouze rámcově prověřoval podaná daňová tvrzení a toliko předběžně zjišťoval podkladové informace.

12. Rovněž k námitce týkající se povinnosti správce daně vydat před zahájením daňové kontroly primárně výzvu k dodatečnému daňovému přiznání dle § 143 odst. 3 daňového řádu odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že v době zahájení daňové kontroly měl sice k dispozici daňové doklady a další dokumentaci k předmětným transakcím, avšak v daném okamžiku nebyl dán důvodný předpoklad pro stanovení daně, neboť pro správné určení místa plnění, což byla v daném případě základní sporná otázka mezi stranami, bylo nutné zohlednit veškeré okolnosti daného případu.
13. V případě námítky neunesení důkazního břemene a porušení zásady volného hodnocení důkazů plně odkázal na napadené rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobce bezdůvodně absolutně upozaduje a účelově opomíjí některá zásadní zjištění, a to např. že z CMR listů jednoznačně vyplývá, že příjemcem zboží v Itálii byl právě žalobce, a především tu skutečnost, že společnost EAC vystavila pro žalobce daňové doklady bez daně s odkazem na § 6a německého zákona o DPH (jedná se o období § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty respektive čl. 138 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006). Žalovaný zásadně nesouhlasí s tvrzením žalobce, že by byl povinen prokázat své tvrzení o podvodném jednání pana L. a společnosti EAC. Tvrzení žalobce, že k doměření daně došlo i za zboží dodané do Litvy, podle něj nemá žádnou oporu ve spisovém materiálu a ani žalobce tuto skutečnost v rámci daňového řízení nikdy netvrdil a neprokazoval. K tvrzenému porušení zásady dvojinstančnosti řízení odkázal mimo napadené rozhodnutí i na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 25 Af 22/2018–93 ze dne 26. 6. 2019.
14. Následně se žalovaný podrobně vyjádřil k otázkám hmotněprávním. I v tomto případě odkázal na napadené rozhodnutí a zdůraznil rozsudek SDEU ve věci EMAG, podle kterého lze za intrakomunitární dodávku považovat právě tu, která je spojena s přepravou zboží. V daném případě bylo tedy podstatné určit, zda se jednalo o dodání spojené s odesláním nebo přepravou a dále bylo nutné určit místo, kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, čímž se zabýval v napadeném rozhodnutí.
15. Ve vztahu k přepravě zboží uvedl, že k předání zboží mezi všemi zúčastněnými subjekty mělo dojít v Německu, nicméně na CMR listech provázejících přepravu předmětného zboží do Itálie předložených správci daně žalobcem je jako odesílatel zboží uvedena společnost EAC a jako příjemce zboží v Itálii je uveden žalobce. Za faktického organizátora přepravy je třeba považovat společnost EAC a žalobce nepředložil žádné pověření, na základě kterého by společnost Carnela byla oprávněna za něj zboží od EAC v Německu převzít. Ve vztahu k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník odkázal na chápání převodu práva v materiálním smyslu s tím, že žalobce fakticky nemohl nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Německu, přestože smluvní dokumentace uvádí opak. Konstatoval proto, že dodání zboží mezi žalobcem a společností Carnela je nutno považovat jako dodání bez přepravy s místem plnění v Itálii. Plnění mezi EAC a žalobcem tak byla při splnění zákonem stanovených podmínek osvobozena od daně, přičemž předmětné plnění mělo být následně zdaněno ve státě pořizovatele zboží.

Žalovaný má za to, že v daném případě byla na místě aplikace § 11 odst. 2 ZDPH, neboť daň v Itálii přiznána nebyla.

16. Žalobce reagoval na vyjádření žalobce replikou, v níž setrval na svých námátkách. V případě namítané prekluze dodal, že správce daně detailně zjišťoval skutkové okolnosti ještě před formálním zahájením daňové kontroly a po jejím zahájení *de facto* navázal na dosavadní prověřování, které probíhalo v identickém rozsahu. Setrval i na námitce nezákonnosti uloženého penále v souvislosti s porušením zásad daňového řízení s tím, že správci daně nepříslušelo předjímat, jak se daňový subjekt zachová. Stejně tak považoval dále za relevantní námitky neunesení důkazního břemene a porušení dvojinstančnosti řízení.
17. V případě meritorního posouzení samotného zdanění rozporoval závěry žalovaného ohledně výpovědi svědka L. a zdůraznil, že k dodání zboží mezi ním a společností Carnela došlo ještě před samotnou přepravou zboží, k čemuž odkázal na rozsudky SDEU ve věci C- 414/17, AREX CZ a ve věci C-401/18, Herst, s.r.o. Uvedl, že dle těchto rozhodnutí se pro převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na níž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela. Za stěžejní považoval konstatování Soudního dvora v bodě 40 rozsudku Herst, kde se uvádí: „*Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník ostatně znamená, že strana, na níž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji.*“ s tím, že žalobce toto rozhodnutí (právo prodat zboží) vyjevil tím, že zboží na základě písemné smlouvy prodal společnosti Carnela Limited ještě před tím, že byla započata přeprava do jiného čl. státu.
18. Na repliku žalobce reagoval žalovaný podáním, ve kterém se zabýval hmotněprávní argumentací žalobce, s tím, že jakkoliv nejsou žalobcem odkazovaná rozhodnutí AREX a HERST v rámci napadeného rozhodnutí přímo zmíněny, hodnocení zjištěného skutkového stavu a závěry, jež byly formulovány v jeho odůvodnění, v nich vysloveným právním názorům zcela konvenují. Zdůraznil, že i z této dvojice rozsudků a další judikatury v nich odkazované vyplývá interpretační tendence SDEU směrem k primátu stavu materiálního panujícím nad stavem formálně deklarovaným, a důraz kladený na provedení celkového posouzení všech konkrétních okolností každé projednávané věci (viz rozsudek SDEU ze dne 23. 4. 2020, ve věci C-401/18 Herst, s.r.o., bod 47). Hodnocením faktického oprávnění žalobce nakládat s předmětným zbožím coby vlastník, se v nyní projednávané věci podrobně zabýval. Žalobce, jakkoliv toto v nyní projednávané věci tvrdí a dokládá formálními doklady, ve skutečnosti nemohl na území Německa (před ukončením přepravy na území Itálie) materiálně nabýt právo nakládat s tímto zbožím jako jeho vlastník, a tedy není možno konstatovat, že mu toto zboží bylo v daném státě ve shora předestřeném smyslu dodáno. Zároveň podotkl, že ve smlouvě uzavřené mezi společností EAC a žalobcem tyto smluvní strany explicitně vyjádřily vůli, dle níž se daná smlouva řídí českým právem; s ohledem na charakter daného smluvního vztahu a období, kdy k obchodování docházelo, je nutno při zkoumání okamžiku nabytí vlastnického práva aplikovat § 443 zákona č. 531/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013. V souladu s § 443 odst. 1 obchodního zákoníku nabývá kupující vlastnického práva ke zboží, jakmile je mu dodané zboží předáno; dle § 443 odst. 2 obchodního zákoníku nabývá kupující vlastnického práva k přepravovanému zboží před jeho předáním v okamžiku, kdy získá oprávnění příslušnou zásilkou nakládat. Předmětné zboží nebylo v

přístavu ani jinde na území Německa žalobcem či jím pověřenou osobou převzato a ten ani nezískal oprávnění s ním nakládat v průběhu realizované přepravy. Rovněž s ohledem na pojetí rozhodné pozitivněprávní právní úpravy nelze než konstatovat, že k dodání zboží žalobci na území Německa jednoduše nemohlo dojít. Žalovaný je proto přesvědčen, že jeho rozhodnutí obstojí rovněž ve světle závěrů plynoucích z dvojice žalobcem nyní poukazovaných rozsudků SDEU a jim předcházející judikatury.

#### IV. Posouzení věci soudem

19. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkumu rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Ve věci rozhodl po ústním jednání, na kterém účastníci setrvali na svých návrzích.
20. Soud předně konstatuje, že nepovažuje za smysluplné dopodrobna rekapitulovat skutkový stav, který vyplývá ze shora podrobně citovaných podání účastníků, v části, ve které není mezi stranami sporný. Lze proto zrekapitulovat nesporné skutečnosti, a to fakt, že se v případě předmětných transakcí jednalo o řetězový obchod, v jehož rámci byl (švýcarskou) společností EAC dopraven prostřednictvím lodní dopravy do německého přístavu Rostock olej, který byl následně prodán žalobci, a ten nakoupené zboží dále prodal (kyperské) společnosti Carnela. Dále je nesporné, že alespoň část zboží byla přepravena (polskou) společností PTSA do Itálie.
21. Dále mezi účastníky není sporné, že k prodeji zboží mezi EAC a žalobcem i následně mezi žalobcem a Carnelou docházelo na základě rámcových smluv. Nesporné je i to, že zboží bylo žalobci dodáváno s doložkou FCA INCOTERMS 2010 a stejné pravidlo platilo i mezi žalobcem a Carnelou (žalobce měl převzít zboží přímo u skladovatele v ropném přístavu v Rostocku a přechod nebezpečí škody na zboží byl sjednán přechodem zboží skrz ventil plnicího zařízení).
22. Podstata nyní projednávané věci spočívá v tom, že daňové orgány doměřily žalobci daň z přidané hodnoty za pořízení zboží od EAC zboží z jiného členského státu (Německa) s místem plnění v Itálii dle § 11 odst. 2 ZDPH, neboť podle jejich názoru žalobci vznikla povinnost přiznat daň. Jádrem sporu v této věci byla otázka rozlišení osoby určující intrakomunitární plnění v kontextu řetězových obchodů s pohonnými hmotami dováženými z jiných členských států. V případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna z řetězce obchodních transakcí (viz rozsudek SDEU 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder*, bod 45). Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH). Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-430/09, *Euro Tyre*, bod 34).
23. Podle názoru zdejšího soudu nedošlo k unesení důkazního břemene ze strany žalovaného, resp. správce daně prvního stupně, ve smyslu dostatečného zjištění skutkového stavu a zároveň rozhodnutí orgánů daňové správy neobsahuje dostatečné právní závěry ohledně místa zdanitelného plnění, a to s ohledem na nedostatečnost právního posouzení okamžiku převodu vlastnického práva, resp. práva nakládat s věcí jako vlastník.

*Rámcové smlouvy a doprava zboží v jednotlivých případech*

24. Žalobce v průběhu řízení před zdejším soudem tvrdil, že k převodu vlastnického práva od EAC na něj a od něj na společnost Carnela došlo ještě ve Spolkové republice Německo před zahájením přepravy. Jinými slovy, že v době přepravy zboží, oleje, do Itálie již nebyl jeho vlastníkem, protože zboží, které nabyl v Německu, prodal společnosti Carnela. Zároveň zdůraznil, že prodej zboží byl jednoznačně projevem jeho vlastnického práva a že celý řetězec obchodů se odehrál v SRN před zahájením přepravy zboží.
25. Soud předně konstatuje, že vlastnické právo (již historicky) obecně představuje tzv. *vlastnickou triádu*, tj. oprávnění vlastníka věc držet (*ius possidenti*), užívat ji a požívat její plody a užitky (*ius utendi et fruendi*) a nakládat s ní (*ius disponendi*). Lze odkázat např. na v podstatě historický nálezn Ústavního soudu ve věci II. ÚS 190/94 ze dne 20. 12. 1995, ve kterém Ústavní soud uvedl: „*Obsah vlastnictví tvoří svazek tzv. subjektivních vlastnických práv. Krucální místo mezi nimi zaujímá právo s věcí nakládat (ius disponendi), nebo-li oprávnění vlastníka určovat další právní osudy věci, např. věc prodat, vypůjčit a také pronajmout.*“ (zdůraznění provedeno zdejším soudem).
26. Žalovaný odkázal na to, že v napadeném rozhodnutí k právnímu hodnocení převodu vlastnického práva uvedl, že „*Ve smlouvě mezi odvolatelem a EAC je zakotveno, že si kupující od dodavatele převezme zboží v ropném přístavu v Německu. Tomu odpovídá také doložka FCA na daňových dokladech. Odvolací orgán nicméně opakuje, že je nutné zkoumat faktický stav věci, kdy formální zakotvení doložky FCA nemůže bez dalšího obstát (viz body [109] a [110]). Ve smlouvě je dále výslovně zakotvena vůle stran řídit se normami českého práva. Relevantní bude zejména v předmětné době účinný zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“). Podle ust. § 443 odst. 1 obchodního zákoníku kupující nabývá vlastnického práva ke zboží, jakmile je mu dodané zboží předáno. Dle druhého odstavce citovaného ustanovení nabývá kupující vlastnického práva k přepravovanému zboží před jeho předáním tedy, když získá oprávnění zásilkou nakládat. V daném případě je zřejmé, že odvolatel se nakládky zboží v Německu neúčastnil, kdy toto bylo vyzvednuto dopravcem Autozak na základě pokynů společnosti EAC, a tedy k fyzickému předání zboží v Německu nemohlo dojít. Současně odvolatel nemohl získat oprávnění se zásilkou nakládat, neboť (jak je rozvedeno v bodech [115] až [120]), organizátorem přepravy a tedy osobou mají vliv na osud a pohyb zboží, byla právě společnost EAC.*“ Soud nicméně toto hodnocení s ohledem na skutková zjištění, která jsou obsahem správního spisu, nepovažuje za dostatečné.

*Nabytí vlastnického práva žalobce ke zboží BASE 300 a jeho prodej žalobcem společností Carnela*

27. Součástí správního spisu je rámcová smlouva uzavřená dne 25. 7. 2013 mezi žalobcem a společností Carnela, ze které vyplývá, že nebezpečí škody přecházelo na Carnela odevzdáním zboží do cisternového vozidla v momentě, kdy zboží projde rychlouzavíracím ventilem plnicího zařízení, příp. při nakládce přes váhu, v přístavu Rostock na terminálu EAC. Jednotlivé dílčí obchody měly být podle smlouvy uzavírány písemnou formou. Dále jsou součástí správního spisu celkem tři nabídky (jejichž součástí je i akceptace) dle rámcové smlouvy ze dne 25. 7. 2013. Součástí jednotlivých nabídek je text: „*Akceptací nabídky kupujícím se uzavírá dílčí obchod dle rámcové smlouvy uzavřené dne 25. 7. 2013.*“ K akceptaci nabídky č. 1 došlo dne 25. 7. 2013, k akceptaci nabídky č. 2 došlo dne 2. 9. 2013 a k akceptaci nabídky č. 3 došlo dne 27. 9. 2013. Všechny tři nabídky zněly na celkem 1100 tun (Mt = metrická tuna) oleje BASE 300 a cenu 1007000 €.

28. K samotné přepravě zboží jsou součástí správního spisu CMR listy, které obdržela česká daňová správa v rámci výměny informací. V rámci výměny informací obdržela česká daňová správa dále doklady k jednotlivým přepravám zboží. Z nich souhrnně vyplývá, že objednatelem přepravy byla EAC, která objednávala dopravu u PTSA. Místem nakládky byl Rostock, SRN, a místem dodání různá místa v Itálii. Z jednotlivých (čitelných) CMR listů následně vyplývá, že je v nich jako příjemce (Empfänger) označen žalobce (položka 2) a odesílatel (Absender) EAC (položka 1+22). Jestliže o odesílateli nemůže být pochyb, tak v případě příjemce je z CMR listů patrné, že v položce 24 potvrzovaly přijetí zboží za příjemce různé subjekty, ale nikdy žalobce.
29. Z níže uvedené tabulky plyne, kdy EAC objednávala přepravu u PTSA.

Faktura PTSA - EAC	objednávka od EAC	nakládka PTSA	množství	CMR
12UT	29-7	13-7	24,08	Zboží převzala třetí osoba
	26-7	26-7	24,08	Zboží převzala třetí osoba
16UT	30-7	31-7	24,04	Zboží převzala třetí osoba
17UT	26-7	30-7	23,9	Zboží převzala třetí osoba
	29-7	29-7		Žádné
20UT	1-8	2-8	23,3	Zboží převzala třetí osoba
22UT	31-7	1-8	24,54	Nečitelné
26UT	6-8	6-8	23,1	Zboží převzala třetí osoba
29UT	31-7	1-8	24,3	Nečitelné
34UT	8-8	9-8	22,4	Nečitelné
35UT	2-8	5-8	23,8	Nečitelné
38UT	31-7	1-8	24,7	Nečitelné
40UT	6-8	7-8	22,96	Zboží převzala třetí osoba
46UT	2-8	5-8	23,08	Zboží převzala třetí osoba
48UT	8-8	9-8	23,3	Nečitelné
51UT	8-8	9-8	24,24	Nečitelné
52UT	8-8	9-8	23,02	Zboží převzala třetí osoba
53UT	5-8	6-8	23,6	Nečitelné
65UT	14-8	19-8	24,36	Zboží převzala třetí osoba
70UT	14-8	16-8	24,62	Zboží převzala třetí osoba
71UT	13-8	14-8	23,54	Zboží převzala třetí osoba
72UT	14-8	16-8	24,22	Zboží převzala třetí osoba
83UT	13-8	16-8	23,26	Zboží převzala třetí osoba

84UT	8-8	13-8	24,24	Zboží převzala třetí osoba
85UT	21-8	22-8	24,08	Zboží převzala třetí osoba
86UT	14-8	16-8	24,32	Zboží převzala třetí osoba
87UT	19-8	20-8	23,42	Zboží převzala třetí osoba
88UT	20-8	21-8	23,46	Zboží převzala třetí osoba
89UT	21-8	23-8	24,18	Zboží převzala třetí osoba
90UT	21-8	23-8	22,44	Zboží převzala třetí osoba
91UT	20-8	21-8	22,78	Zboží převzala třetí osoba
19US	21-08	23-8	24,96	Zboží převzala třetí osoba
20US	8-8	8-8	22	Nečitelné
106UT	23-8	26-8	23,16	Zboží převzala třetí osoba
110UT	23-8	27-8	24,48	Zboží převzala třetí osoba
114UT	23-8	27-8	24,52	Zboží převzala třetí osoba
115UT	27-8	28-8	23,04	Zboží převzala třetí osoba
116UT	27-8	27-8	23,2	Zboží převzala třetí osoba
02UT09	27-8	28-8	23,3	Zboží převzala třetí osoba
02UT09	27-8	29-8	24,14	Zboží převzala třetí osoba
04UT09	27-8	29-8	24,66	Zboží převzala třetí osoba
10UT09	27-8	30-8	23,58	Zboží převzala třetí osoba
36UT09	2-9	4-9	24,36	Zboží převzala třetí osoba
65UT09	2-9	4-9	23,28	Zboží převzala třetí osoba
			<b>996,76</b>	
56UT09	6-9	9-9	23,78	Zboží převzala třetí osoba
62UT09	4-9	5-9	24,02	Zboží převzala třetí osoba
68UT09	11-9	13-9	23,16	Zboží převzala třetí osoba
80UT09	11-9	12-9	23,96	Zboží převzala třetí osoba
82UT09	?-9	11-9	24,18	Zboží převzala třetí osoba
85UT09	4-9	6-9	24,54	Zboží převzala třetí osoba
88UT09	9-9	10-9	23,8	Zboží převzala třetí osoba
91UT09	16-9	17-9	24,62	Zboží převzala třetí osoba
96UT09	11-9	13-9	23,08	Zboží převzala třetí osoba
13US11	11-9	13-9	21,66	Zboží převzala třetí osoba

100UT09	9-9	11-9	24,26	Zboží převzala třetí osoba
116UT09	19-9	23-9		Žádné
117UT09	19-9	23-9	23,64	Zboží převzala třetí osoba
118UT09	20-9	25-9	23,84	Zboží převzala třetí osoba
119UT09	13-9	16-9	23,5	Zboží převzala třetí osoba
24US09	6-11	7-11	22,16	Zboží převzala třetí osoba
			<b>332,04</b>	
24US09	6-11	7-11	22,16	Zboží převzala třetí osoba
			<b>22,16</b>	

30. Z uvedeného je zřejmé, že pokud k akceptaci nabídky č. 1 došlo dne 25. 7. 2013, tak k objednání první přepravy došlo až po akceptaci nabídky č. 1 dne 29. 7. 2013, tj. poté, co žalobce měl zboží prodat společnosti Carnela. V rámci první akceptace mělo dojít k prodeji celkem 1100 Mt zboží, přičemž z doložených CMR listů vyplývá, že v rámci objednávek na přepravu zboží, mělo být přepraveno 996,75 Mt zboží, a to vč. objednávek přepravy ze dne 2. 9. 2013.
31. Zároveň v období mezi akceptací nabídky č. 1 a č. 2, tj. mezi 25. 7. 2013 a 2. 9. 2013, došlo k fakturaci 1.006.994,99 €, tedy ceny odpovídající jedné dodávce mezi žalobcem a Carnelou. EAC fakturoval částku 999.999 € žalobci dne 18. 7. 2013.
32. K akceptaci nabídky č. 2, a tedy formálně k prodeji zboží společnosti Carnela, došlo dne 2. 9. 2013 a počínaje dnem 4. 9. 2013 probíhaly ze strany EAC další objednávky přepravy u PTSA. Ve správním spise jsou založeny CMR listy s objednávkami v období od 4. 9. 2013 do 20. 9. 2013 s celkovým objemem dopravy v množství 332,04 Mt zboží.
33. V období mezi akceptací nabídky č. 2 a č. 3, tj. mezi 2. 9. 2013 a 27. 9. 2013, došlo k fakturaci 1.006.995 €, tedy ceny odpovídající jedné dodávce mezi žalobcem a Carnelou. EAC fakturoval za druhou dodávku částku 999.999 € žalobci dne 22. 8. 2013.
34. K akceptaci nabídky č. 3, a tedy formálně k prodeji zboží společnosti Carnela, došlo dne 27. 9. 2013 a dne 6. 11. 2013 došlo k další prokázané objednávce (EAC) a následně dopravě zboží (PTSA) do Itálie v objemu 22,16 Mt zboží.
35. V období po akceptaci nabídky č. 3, tj. po 27. 9. 2013, došlo k fakturaci 1.006.995 €, tedy ceny odpovídající jedné dodávce mezi žalobcem a Carnelou. EAC fakturoval za třetí dodávku částku 999.999 € žalobci dne 18. 9. 2013.
36. Ze správního spisu plyne, že správce daně shromáždil takové důkazní prostředky, ze kterých vyplývá, že mezi první a druhou akceptací nabídky ze strany žalobce došlo k dodání téměř celého množství prodaného zboží v rámci první akceptace do Itálie, čemuž odpovídají i fakturované částky jak od EAC k žalobci, tak od žalobce ke Carnele. Naopak v případě množství přepraveného oleje po druhé, resp. třetí akceptaci nic takového prokázáno není. První dílčí závěr soudu proto nemůže být jiný, než že nebyla prokázána objednávka dopravy plnění v rozsahu 3300 Mt společností EAC, které měly být prodány

žalobci, do Itálie, jinými slovy není prokázán závěr žalovaného, že pro celé fakturované množství oleje bylo místo plnění smlouvy v Itálii.

37. Druhý dílčí závěr soudu vyplývá z jednotlivých CMR listů, ze kterých je patrné, že žalobce zboží v Itálii nikdy nepřevzal. Zároveň není sporu o tom, že zboží fyzicky nepřevzal ani v Rostocku. Druhý dílčí závěr je tedy zřejmý, a to, že žalobce zboží, ať už v rozsahu prodaném v Rostocku, nebo přepraveném do Itálie, fyzicky nikdy nepřevzal. Soud nijak nezpochybnuje to, že ke stejným skutkovým závěrům v tomto směru dospěl taktéž správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Nicméně pro žalovaného a správce daně bylo podstatné dodání zboží do Itálie, čím měl nastat okamžik převodu vlastnického práva na žalobce. Tento okamžik odvodil od neunesení důkazního břemene žalobcem s tím, že jím předkládané rámcové smlouvy a akceptace nabídek nemohou obstát vedle CMR listů a dokladů prokazujících, že EAC dopravovala zboží pro žalobce do Itálie. Dále podle daňové správy žalobce neprokázal, že by doprava byla realizována na základě objednávky Carnely. To nicméně soud nepovažuje za dostačující už jen s ohledem na výše uvedené neprokázání dodání veškerého zboží do Itálie ve spojení s tvrzením žalobce, že osud zboží po jeho prodeji v Německu společnosti Carnela (včetně zajištění přepravy z Německa do Itálie nebo kamkoliv jinam) byl pro něj irelevantní, neboť byl věcí společnosti Carnela.
38. Soud v tomto případě vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, ve kterém Nejvyšší správní soud rekapituloval východiska rozsudků SDEU *Herst a AREX* a konstatoval, že „pro posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nezbytné zkoumat, kdy na daňový subjekt bylo převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu ale umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník (viz bod 119). K tomu zdejší soud v citovaném rozsudku dále zdůraznil, že při neexistenci jiné dohody je v tomto ohledu namíste vyjít z příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů (viz bod 120). Jinak řečeno, závěry citovaného rozsudku je nutno vykládat tak, že součástí zmiňovaných „racionálních důvodů“, na základě nichž správce daně zpochybnuje tvrzení (a důkazy) daňového subjektu ohledně místa plnění, má být nejen popis zjištěných skutkových okolností týkajících se obvykle zejména faktického nakládání se zbožím, ale též alespoň základní úvaha správce daně, z níž bude zřejmé, v návaznosti na jaké právo (odvíjející se od nějakého právního titulu) má za to, že na daňový subjekt (žalobkyni) přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník. Takové právní úvahy samozřejmě musí správní orgány činit s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem té které věci, přičemž konkrétní právní titul nemusí být nutně formálně zachycen v písemné podobě, ale může vyplývat právě i ze skutkových jednání.“
39. V nyní posuzované věci je posouzení otázky nabytí vlastnického práva, resp. jiného práva, které by žalobci umožnilo s věcí nakládat jako vlastník, o to podstatnější, neboť žalobce zcela zjevně nebyl konečným odběratelem, ale byl jedním z prostředních článků řetězového obchodu, v jehož případě mělo dojít k převodu vlastnického práva ještě před zahájením přepravy z Rostocku do Itálie, nebo kamkoliv jinam.
40. Z obsahu správního spisu jednoznačně plyne, že správní orgány otázku převodu vlastnického práva spojily s dodáním zboží do Itálie. Jak soud uvádí výše, správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že rámcové smlouvy nemohou vedle CMR listů obstát. V napadeném rozhodnutí odkázal žalovaný na text § 443 odst. 1 a odst. 2 obchodního zákoníku s tím, že k fyzickému předání zboží v SRN nemohlo dojít (což nepopírá ani žalobce) a žalobce nemohl ani získat oprávnění se zásilkou nakládat, neboť organizátorem přepravy, a tedy osobou mají vliv na osud a pohyb zboží, byla právě

společnost EAC. Citované závěry žalovaný uvedl tím, že normy soukromého práva nejsou dle judikatury SDEU pro určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník relevantní. Tato skutečnost ale byla navazující judikaturou SDEU a NSS vyjasněna a postavena na jisto v tom, že pominutí norem soukromého práva je pro unesení důkazního břemene správce daně nesprávné.

41. Žalovaný stejně jako správce daně na jedné straně tvrdí, že nemohou obstát rámcové smlouvy vedle CMR listů, ale na druhé straně jinak neodpovídá na otázku, kdo prodal zboží subjektům, které ho vyzvedávaly na místě určení místo žalobce. Pokud by se stal žalobce vlastníkem zboží až předáním v Itálii (kde zboží nicméně nepřevzal), jak (a kdy) mohl zboží převést na Carnelu, a zejména, jak se dostalo zboží do dispozice subjektů, které vyzvedávaly zboží v Itálii (jaké právo svědčilo těmto subjektům k tomu, aby vůbec mohly se zbožím nakládat) a na které zboží převedla (pravděpodobně) Carnela, jelikož nebyl tvrzen ani prokázán žádný právní vztah žalobce a subjektů, které zboží v Itálii vyzvedávaly?
42. Žalovaný i správce daně *oprávnění nakládat se zásilkou* dle obchodního zákoníku ztotožňují s možností fyzického nakládání, ke kterému mělo dojít až Itálii. Nicméně žalobce nikdy fyzicky se zbožím jako vlastník nenakládal a, dle svých tvrzení, ani nakládat nechtěl, neboť jeho cílem bylo realizovat obchod „na dálku“. Správce daně, a v napadeném rozhodnutí i žalovaný, opřel svůj závěr o skutečnosti, které sice materiálně svědčí o tom, že na jméno žalobce byla realizována přeprava do Itálie, ale nezabýval se právním postavením žalobce v dané transakci.
43. Při posouzení právního postavení žalobce jako vlastníka se žalovaný v podstatě nijak dopodrobna nezabýval skutečností, kdy na žalobce přešlo vlastnické právo, případně právo nakládat s věcí jako vlastník, kdy skutečně realizoval své vlastnické právo a jaké mohlo být jeho soukromoprávní postavení v rámci přepravy, v níž mohl vystupovat např. v pozici držitele věci (srov. text obou rámcových smluv v § 5, kde jsou vymezována práva převzít zboží). V rozhodnutích daňové správy chybí v podstatě jakákoliv soukromoprávní analýza převodu vlastnického práva, případně jiného práva, které by opravňovalo žalobce se zbožím nakládat jako vlastník, postupně mezi jednotlivými články řetězce EAC – žalobce – Carnela - ????. Naopak správce daně ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedl: *„Argumentace zástupce daňového subjektu, že převod vlastnictví je formálně určován dodacími podmínkami uvedenými v rámcové smlouvě, nemůže dle správce daně obstát, neboť správce daně je názoru, že k této smlouvě nelze přihlížet, protože se liší od skutkového stavu, jak obchody probíhaly, který má přednost před stavem formálně právním.“*
44. Soud na rozdíl od žalovaného považuje za podstatné, co uvedl Soudní dvůr EU v rozsudku ve věci *Herst*, kde jednoznačně konstatoval: *„38 Zadruhé je třeba připomenout, že 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. července 2015, Itales, C-123/14, nezveřejněné, EU:C:2015:511, bod 36, a rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 75).“*
45. *39 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 nabývat se zbožím jako vlastník, není-li dána jiná okolnost, která by umožňovala*

předpokládat, že k takovému převodu došlo v době této přepravy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 78).

46. 40 Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník ostatně 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.
47. 41 *Tak tomu je i v situaci, jako je situace v původním řízení, kdy byly pohonné hmoty před přepravou i během ní nakupovány a poté přeprodávány různými hospodářskými subjekty, které jednaly jako vlastníci.*
48. Jak soud odkázal výše, nemůže být nic víc důkazem naplnění vlastnického práva, resp. práva jednat s věcí jako vlastník než fakt, že žalobce věc prodal jinému subjektu, tj. vzdal se svého vlastnického práva ve prospěch jiného subjektu za úplatu. Z doposud zjištěného skutkového stavu vyplývá, že žalobce nebyl konečným vlastníkem zboží, a to nejméně v případě zboží, které bylo dopraveno do Itálie. Je patrné, že v Itálii si zboží převzaly subjekty, se kterými žalobce neměl uzavřené ani rámcové ani konkrétní smlouvy, tj. je pravděpodobné, že za společností Carnela následovaly v řetězci další subjekty, které se zbožím nakonec nakládaly.
49. O to podstatnější jsou skutečnosti, které uváděl SDEU v rozsudku ve věci *Herst* v navazujících bodech, kde uvedl: „44 *V rámci tohoto celkového posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník převedeno na konečného pořizovatele. Pokud totiž v posuzované věci k tomuto převodu došlo před tím, než se uskutečnila přeprava uvnitř Společenství, musí být tento převod považován za okolnost, na jejímž základě lze takové pořízení kvalifikovat jako pořízení uvnitř Společenství (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, body 70 a 72).*
50. 45 Pokud by však předkládající soud dovodil, že během přepravy pohonných hmot, o něž jde ve věci v původním řízení, bylo právo nakládat s nimi předmětem několika převodů na jednotlivé mezičlánky v řetězci nákupů a prodejů, neumožnilo by mu použití judikatury Soudního dvora připomenuté v předchozím bodě určit, kterému z pořízeních v rámci řetězce má být jediná přeprava pohonných hmot přičtena.
51. 46 *Tato judikatura totiž vychází z časového kritéria, podle něhož je třeba posoudit, zda k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo před jeho přepravou, pro potřeby určení pořízení, kterému má být v předmětném řetězci tato jediná přeprava uvnitř Společenství přičtena, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství. V posuzovaném případě by použití tohoto časového kritéria umožňovalo předkládajícímu soudu určit, zda má být přeprava pohonných hmot, o něž jde ve věci v původním řízení, přičtena tomu pořízení, které uskutečnil první hospodářský subjekt v řetězci nákupů a prodejů před tím, než došlo k jediné přepravě těchto pohonných hmot uvnitř Společenství. Toto kritérium naproti tomu nebude použitelné, jestliže ve věci v původním řízení došlo během dané přepravy k několika po sobě následujícím převodům tohoto práva.*
52. Na orgánech daňové správy proto bude, aby v navazujícím řízení na základě norem soukromého práva identifikovaly okamžik, kdy žalobce získal ke zboží vlastnické právo, resp. právo nakládat se zbožím jako vlastník, a na základě uvedeného konstatovat právní titul, podle kterého žalobce mohl s věcí nakládat. Postoj, že rámcové smlouvy mezi žalobcem a Carnelou jsou v tomto směru nepodstatné, nepovažuje soud za správný a jejich

zhodnocení musí být součástí posouzení celého řetězce obchodů, neboť mohou představovat ve spojení s dalšími důkazy vodítko pro závěr, kdy k převodu vlastnického práva na žalobce a od žalobce dál došlo.

53. Zároveň v tomto směru soud nemůže pominout fakt, že správním spisem prochází důkazy pořízené správcem daně, resp. žalovaným, které dokládají přepravu maximálně 1350,96 Mt, ačkoliv žalobce pořídil od EAC (opět dle rámcových smluv) 3300 Mt oleje. Z důkazů správce daně tak vyplývá přeprava méně než jedné poloviny zboží.
54. O nekompletnosti CMR listů (a objednávek přepravy) svědčí i to, že žalobce sám doložil CMR list na přepravu probíhající mezi 10. 9. 2013 a 13. 9. 2013 s vykládkou v Itálii (Via Santa Marta a Cupito, 81039 Villa Literno), která neprochází doklady správce daně. Z provedeného dokazování tak není možné s jistotou určit, jaký byl osud většiny zboží, tj. kým bylo dopravováno a kam, a už vůbec nelze jednoznačně uzavřít, kdo přepravu objednával, natož že dopravu objednávala EAC ve prospěch žalobce.
55. Další skutečnost, kterou soud v nyní posuzované věci nemohl přehlédnout, je fakt, že rámcové smlouvy uzavřené mezi EAC a žalobcem, ve spojení s objednávkami dopravy, zjevně musel správce daně a žalovaný považovat za relevantní, neboť jinak by postupoval pouze na základě CMR listů a objednávek přepravy bez právního titulu pro nabytí vlastnického práva žalobcem. Oproti tomu totožné rámcové smlouvy mezi žalobcem a Carnelou orgány daňové správy za relevantní nepovažují.
56. Soud nijak nezpochybňuje, že předmětnou obchodní transakci provází celá řada obtížně srozumitelných postupů jednotlivých článků řetězce, nicméně v tom soud *à priori* nevidí důvod, proč by měla být společnost CZ VEHA daní zatížena v České republice a navíc v částce, která odpovídá celkové hodnotě kontraktů, i když závěry o dopravě zboží a nabytí vlastnického práva žalobce *faktickým převzetím* zboží v Itálii jsou podpořeny důkazními prostředky k menší části objemu zboží nabytého žalobcem od EAC. Jinými slovy závěry o organizaci přepravy společností EAC a z toho důvodu přimknutí DPH k transakci EAC – žalobce nejsou podpořeny skutkovými závěry o organizaci přepravy veškerého prodaného zboží žalobci společností EAC ani dostatečným právním posouzením otázky převodu vlastnického práva mezi jednotlivými subjekty řetězového obchodu.
57. S ohledem na uvedené má soud za to, že napadené rozhodnutí nemůže obstát a soudu nezbylo než ho zrušit.

#### *K prekluzi práva doměřit daň*

58. V případě v pořadí první žalobní námitky dospěl soud k závěru, že k prekluzi práva doměřit daň nedošlo, jelikož úkony, na které odkazoval žalobce jako na materiální zahájení daňové kontroly, z listopadu 2014 a zejména z prosince 2014 a „z kraje roku 2015“ považuje soud za vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu.
59. Podle § 78 odst. 1 daňového řádu správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.
60. Podle § 78 odst. 2 daňového řádu vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.

61. Podle § 78 odst. 3 daňového řádu v rámci vyhledávací činnosti správce daně
  - a. ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,
  - b. zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,
  - c. shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3,
  - d. opatřuje nezbytná vysvětlení,
  - e. provádí místní šetření.
62. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
63. Podle § 85 odst. 3 daňového řádu správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu.
64. Soud nezpochybnuje závěr žalobce, že pro určení běhu prekluzivní lhůty je podstatné materiální zahájení daňové kontroly. Nicméně z obsahu správního spisu soud nedospěl k závěru, že úkony správce daně v období přelomu roku 2014 a 2015 představovaly materiální zahájení daňové kontroly a k zahájení daňové kontroly nedošlo 10. 12. 2014, jak tvrdí žalobce.
65. Obsahem správního spisu jsou emaily správce daně žalovanému (ing. L.) ze dne 25. 11. 2014, 4. 12. 2014, 10. 12. 2014 a odpovědi na ně poskytnuté tehdejším zástupcem žalobce, p. J. (ginkgo.cz), ze dne 27. 11. 2014, 10. 12. 2014 a 22. 12. 2014.
66. V emailu ze dne 25. 11. 2014 správce daně vyžádal sdělení, jaké zboží žalobce dováží z jiného členského státu (s čím obchoduje), soupis dodavatelů z jiných členských států za rok 2013 a daňový doklad k pořízení zboží od slovenského plátce v únoru 2014. Na tento email reagoval žalobce stručným uvedením toho, s čím obchoduje, a poskytnutím soupisu dodavatelů z EU.
67. V emailu ze dne 4. 12. 2014 správce daně uvedl: *„Za zdaňovací období 7,8,9/2013 a 10/2016 na Vaše DIČ uvedl „dodavatel“ v Německu VAT ID 288203668 – EURO ALFA Capital AG vysoké částky na pořízení zboží, jedná se celkem o 4 mil. EUR. Prosím o vyjádření. Souhrnné hlášení za 10/14 zkusím dát do souladu s daňovým přiznáním.“*
68. V reakci na email správce daně žalobce uvedl, že realizoval tři nákupy od uvedeného dodavatele v hodnotě 3 mil. EUR s dodací podmínkou FCA Rostock, SRN, a se stejnou podmínkou na stejném místě bylo zboží prodáno. Uvedl, že nákup posoudil jako nákup mimo EU a do daňového přiznání nebyl zahrnut. Prodej byl posouzen jako prodej mimo EU a byl zahrnut v daňovém přiznání na řádku 26.
69. V emailu ze dne 10. 12. 2014 správce daně požádal o naskenování faktur a žalobce je v reakci na to zaslal správci daně dne 10. 12. 2014.

70. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019-30, konstatoval: „i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezi vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a mapování terénu provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (viz výše). ... podstatné je skutečné počínání správce daně, tedy zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu“
71. V rámci citovaného rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-40, k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry však lze (s ohledem na podobnost dřívější a současné právní úpravy) aplikovat i na nyní projednávanou věc, Nejvyšší správní soud uvedl: „Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 daňového řádu) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo proěřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejobhodnější. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a proěřit daňový základ“.
72. Zároveň Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, konstatoval, že: „Z úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tak musí být v prvé řadě bez jakýchkoliv rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu. Byť tato skutečnost není v § 87 odst. 1 daňového řádu výslovně uvedena, je potřeba ji považovat za základní obsahovou náležitost tohoto úkonu. Je-li výslovně upravenou obsahovou náležitostí úkonu vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, tím spíše musí být z úkonu bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že jeho cílem je zahájit daňovou kontrolu. Úkon správce daně může způsobit pouze ty právní účinky, na jejichž vyvolání je zaměřen projev vůle správce daně obsažený v úkonu. Tento projev vůle přitom musí být v úkonu obsažen určitě a srozumitelně, aby s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu nemohl být nikdo na pochybách, co je jeho obsahem, tedy jaké základní účinky má vyvolat (adresátovi úkonu jistě nemusí být zřejmé, jaké všechny dílčí následky jsou se zahájením daňové kontroly spojeny, postačí, že z obsahu úkonu bez rozumných pochybností dovodí, že jím je zahajována daňová kontrola).
73. [34] Krajský soud i žalobce se dovolávali toho, že je potřeba vycházet ze skutečného obsahu úkonu. Taková zásada ovšem není v daňovém řádu upravena ve vztahu k úkonům správce daně. ... Ani tak ovšem pravidlo, aby úkony byly vykládány podle jejich skutečného obsahu, nikoliv podle jejich formálního označení, neznamená, že by úkonům, jejichž obsah není srozumitelně a určitě vymezen, měl být „podsouván“ takový význam, aby se jednalo o úkony, které jsou v souladu s procesními pravidly.

74. [35] ... ze skutečnosti, že v rámci daňové kontroly je správce daně oprávněn podle § 81 odst. 2 ve spojení s § 86 odst. 4 daňového řádu vyžádat si z účetních záznamů nebo jiných informací kopii, a to i na technických nosičích dat, nelze dovodit, že výzva k předložení některých účetních záznamů a dokladů za zdaňovací období roku 2013 směřovala k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013.
75. [36] Pouze ze skutečnosti, že na základě účetních záznamů a dokladů, které si stěžovatel od žalobce vyžádal (a ten mu je obratem předložil), mohl započít s prověřováním správnosti daňové povinnosti přiznané za zdaňovací období roku 2013, nelze dovozovat, že účelem výzev bylo zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. ... Pokud by tedy stěžovatel fakticky přikročil k provádění daňové kontroly, aniž by ji řádně zahájil, jednalo by se o nezákonný postup. Zdůrazňuje-li § 87 odst. 1 daňového řádu, že úkonem, jímž se zabývá daňová kontrola, je pouze úkon, při němž správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, jde o historickou reakci na dřívější praxi, kdy k reálnému zahájení daňové kontroly docházelo až se značným časovým odstupem od jejího formálního zahájení. S touto skutečností se vyrovnala judikatura tak, že za okamžik zahájení daňové kontroly považovala až okamžik, kdy správce daně fakticky započal s prováděním kontroly. Právě tato podmínka byla převzata do § 87 odst. 1 daňového řádu, aniž by tím ovšem mělo být popřeno, že svůj význam má též formální úkon spočívající v zahájení daňové kontroly, neboť se jím daňový subjekt vyrozumívá o tom, že byla kontrola zahájena a co je jejím předmětem (předmět a rozsah kontroly).“
76. Na základě citované judikatury posoudil soud úkony správce daně, tj. zda na základě emailové komunikace skutečně započal s prováděním kontroly, tedy prověřováním daňového základu žalobce, nebo se jednalo o vyhledávací činnosti (zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“).
77. K formálnímu zahájení daňové kontroly přistoupil správce daně dne 29. 4. 2016 a tento úkon je zachycen v protokole o zahájení daňové kontroly. Klíčové skutečnosti a postupy, které vedly k prověřování základu daně žalobce, souvisely až s realizací výměny informací dle nařízení 904/2010/EU, přičemž první z těchto listin je dotaz na kyperský ústřední kontaktní orgán ze dne 23. 5. 2016, resp. 26. 5. 2016. Výzva k prokázání skutečností ohledně faktur od EAC byla ve vztahu k žalobci vydána dne 1. 12. 2016 po obdržení odpovědi z Kypru dne 8. 9. 2016. Pro správce daně klíčový podklad z Polska byl získán na základě žádosti o informace dle citovaného nařízení ze dne 20. 3. 2017, resp. 27. 3. 2017.
78. Soud z obsahu správního spisu a ani z tvrzení žalobce nezjistil nic, co by ho mohlo vést k závěru, že správce daně začal prověřovat daňový základ žalobce přede dnem formálního zahájení daňové kontroly. Samotná informace, že žalobce realizoval tři nákupy od uvedeného dodavatele v hodnotě 3 mil. € s dodací podmínkou FCA Rostock, SRN, a se stejnou podmínkou na stejném místě bylo zboží prodáno; nákup posoudil jako nákup mimo EU a do daňového přiznání nebyl zahrnut; prodej byl posouzen jako prodej mimo EU a byl zahrnut v daňovém přiznání na řádku 26; a poskytnutí tří faktur, to vše k žádosti správce daně bez dalšího prověřování ať už na Kypru nebo v Polsku či Německu nemohlo představovat prověřování základu daně. Správce daně mohl získat pouze osvětlení

skutečností, které měly být uvedeny v daňových přiznáních, případně skutečností, o kterých se dozvěděl v rámci jiné vyhledávací činnosti. Správce daně sice na základě vyžádaných informací mohl dospět k závěru o tom, že by bylo vhodné zahájit ve věci daňovou kontrolu, ale rozhodně z výzev ani poskytnutých informací nelze dovozovat, že účelem výzev bylo zahájení daňové kontroly. Naopak zcela zjevně se jednalo o vyhledávací činnost ve smyslu zjišťování podkladových informací a k provedení daňové kontroly přistoupil správce daně posléze a umožnil žalobci realizaci jeho procesních práv.

*K výzvě podat dodatečné daňové tvrzení jako možnost vyhnout se povinnosti platit penále*

79. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání (postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu), nicméně tato povinnost stihá správce daně pouze v případě, může-li důvodně předpokládat doměření daně. Tento závěr zaujal Nejvyšší správní soud počínaje usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, na který navázal v další své rozhodovací činnosti, jako např. v rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65. Povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly nejprve daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání nastává v situaci existence „důvodného podezření“ (důvodného předpokladu) správce daně, že bude daň doměřena. Oproti tomu správce daně nepostupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu v případě, že má pouze „dílčí indicie“, které by mohly k doměření daně směřovat.
80. Jinými slovy správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před případným zahájením daňové kontroly tehdy, může-li důvodně předpokládat doměření daně, přičemž důvodný předpoklad se musí opírat o konkrétní skutečnosti tak, aby byl správce daně schopen formulovat jasné věcné důvody pro vydání výzvy (viz také rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 49/2016 – 66). Taktéž odborná literatura dochází k závěru, že důvodnost předpokladu představuje kvalifikovanou indicii o tom, že daň má být stanovena, resp. stanovena v jiné výši, přičemž se musí jednat o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze ve spekulativním úsudku správce daně (MATYÁŠOVÁ, L. a GROSSOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Nakladatelství Leges, 2015). K výzvě správce daně přistoupí, je-li mu skutečnost zakládající „důvodný předpoklad“ známa z úřední činnosti či jiným způsobem (srov. LICHNOVSKÝ, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 528
81. Podle názoru zdejšího soudu *důvodné* podezření, že daň bude doměřena, správce daně mít nemohl už z toho důvodu, že bylo podstatné vyjasnit otázky přepravy zboží, převodu vlastnického práva a „přimykající“ transakce pro účely DPH. Tyto skutečnosti mohl zjistit teprve na základě žádosti o informace dle nařízení 904/2010/EU ze dne 20. 3. 2017, resp. 27. 3. 2017. Samozřejmě i další skutečnosti, které by vymezovaly kvalifikovanou indicii, zjistil až z úkonů mezinárodní spolupráce, které následovaly po zahájení daňové kontroly.
82. K povinnosti vydat výzvu dle § 145 daňového řádu a s ní souvisejícím nezákonným vyměření penále tak soud uzavírá, že na základě listin (faktur) získaných před zahájením daňové kontroly nebyl správce daně povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

*K neunesení důkazního břemene žalovaným, k porušení zásady volného hodnocení důkazů a jejich tendenční hodnocení žalovaným*

83. Otázky unesení důkazního břemene souvisí se shora uvedenými důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Výše soud uvedl, proč a na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že žalovaný, resp. správce daně své důkazní břemeno neunesl. V rámci vypořádání související námitky soud odkazuje pro stručnost na shora uvedené. Samotné hodnocení výpovědi svědka L. považuje soud za vhodné nyní ponechat stranou, neboť hodnocení jeho výpovědi bude nutné dát do kontextu hodnocení skutkového stavu a formálního přechodu vlastnického práva tak, jak o něm soud pojednal výše, a to vč. případného doplnění skutkových zjištění.
84. Soud nicméně nemůže opomenout vyjádření žalovaného ohledně dodání části zboží do Litvy (viz bod 26 vyjádření k žalobě). Sám žalovaný uvedl, že v rámci spisového materiálu je o Litvě zmínka v rámci odpovědi na dožádání z Německa doručeného správci daně dne 4. 3. 2019. Z obsahu správního spisu má soud za prokázané pouze dodávky menší části nakoupeného zboží do Itálie. V případě většiny nakoupeného zboží není vůbec prokázáno, že byla dodána kamkoliv. Setrvalé tvrzení žalobce v soudním řízení bylo, že prodal zboží v Německu, čemuž odpovídal i jeho email ze dne 10. 12. 2014 před zahájením daňové kontroly. Jeho tvrzení je tedy konstantně stejné. Pokud má být součástí „racionálních důvodů“, na základě nichž správce daně zpochybňuje tvrzení (a důkazy) daňového subjektu ohledně místa plnění, mimo jiné i popis zjištěných skutkových okolností týkajících se faktického nakládání se zbožím, tak místo dodání je jedním z esenciálních údajů. O to více v situaci, kdy je to právě žalovaný, který tvrdí, že zboží se dostalo do sféry fyzického nakládání žalobce, čímž přešlo vlastnické právo, dodáním do Itálie. Tvrzení žalobce stran plnění v Itálii se vždy týkala Carnely, nikoliv žalobce.

*K porušení zásady dvojinstančnosti*

85. Skutečnost, že se na doplnění spisového materiálu v souvislosti s podaným odvoláním postupem dle § 115 daňového řádu podílela p. P., která se aktivně podílela i na řízení před správcem daně, soud nepovažuje za porušení zásady dvojinstančnosti. Soud se zcela ztotožňuje s odkazem žalovaného, který byl uveden v jeho vyjádření, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017 – 59, dle kterého „Ustanovení § 115 daňového řádu je součástí specifika daňového odvolacího řízení, ve kterém odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Institut pověření správce daně v odvolacím řízení podle § 115 daňového řádu je zákonem předvídanou výjimkou z obecné zásady oddělení první a druhé instance (srovnej § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, § 14 odst. 5 správního řádu). Daňovým řádem sledovaný účel – doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení – nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu“.

86. Jak správně poukázal žalovaný ve vyjádření k žalobě, skutečnost, že správce daně v rámci doplnění řízení sdělí odvolacímu orgánu svůj názor na provedené důkazní prostředky, nemění nic na tom, že závěrečné hodnocení všech důkazních prostředků samostatně i ve vzájemných souvislostech je úkolem žalovaného. Soudnímu přezkumu pak podléhá právě rozhodnutí žalovaného a nikoliv názory, které na věc vyjádřil správce daně ve svých vyjádřeních ať už k podanému odvolání, nebo doplnění řízení o provedené důkazy dle požadavku žalovaného.
87. Nad rámec uvedeného soud nepovažuje za nutné cokoliv doplňovat krom toho, že tuto námitku shledal nedůvodnou.

#### V. Závěr a náklady řízení

88. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud po provedeném řízení k závěru, že uplatněné žalobní námitky jsou částečně důvodné, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nedostatek skutkových zjištění dle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. a pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s.ř.s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení žalovaný rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
89. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému za zastoupení žalobce zástupcem - advokátkou, které podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu za čtyři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsí žaloby, podání repliky a účast u soudního jednání) 4 x 3.100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 4 x 300 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen žalobci na nákladech řízení zaplatit spolu s DPH částku 19 456 Kč.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 3. června 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.  
předsedkyně senátu