



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **EUROBIT GROUP s. r. o.**, IČO: CZ27495477
Teplého 1375, 530 02 Pardubice
zástupce JUDr. Alfréd Šrámek
advokát spolčovníka ŠRÁMEK LEGAL, s. r. o.
se sídlem Českobratrská 1403/2, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava

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

ve věci přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 13. října 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. října 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 77 386 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti dodatečným platebním výměřům

Specializovaného finančního úřadu na daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce roku 2011 a roku 2012.

I. Obsah žalobních bodů

2. Žalobce k věci uvedl, že byl distributorem pohonných hmot a jako takový zajistil podle zák. č. 311/2006 Sb. kauci ve výši 20 miliónů Kč ve prospěch správce daně. O distributorech pohonných hmot je v poslední době vytvářen nepříznivý mediální obraz a je kladeno rovnítko mezi prodejce pohonných hmot a podvodníka resp. bílého koně. Proto zdůraznil že, jeho odvody činily v posledních letech, a to sociální a zdravotní pojištění, 1 082 874 Kč v roce 2011, 1 958 298 Kč v roce 2012 a 2 603 431 Kč v roce 2013. Daň ze mzdy 6 081 402 Kč v roce 2011, 6 139 847 Kč v roce 2012 a 925 053 Kč v roce 2013. DPH 4 990 615 Kč v roce 2011, 6 701 814 Kč v roce 2012 a 55 933 726 Kč v roce 2013. Daň z příjmů 422 940 Kč v roce 2011, 1 009 850 Kč v roce 2012 a 2 054 090 Kč v roce 2013. Celkově tedy odvedl daňový subjekt za poslední tři roky odvody ve výši 89 903 940 Kč. Zásadně se tedy ohradil vůči názoru správce daně, že by se v jeho případě mělo jednat o bílého koně, či podvodníka při obchodování s pohonnými hmotami (dále také „PHM“).
3. Konstatoval dále, že v průběhu měsíce března 2014 s ním začal správce daně telefonicky komunikovat ohledně zahájení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011. Jediný jednatel žalobce v té době závažným způsobem onemocněl a uvažovalo se o jeho hospitalizaci. V průběhu pracovní neschopnosti musel výrazným způsobem omezit svoje aktivity. Ačkoli byl správce daně o těchto problémech informován, nezaslal výzvu podle § 87 odst. 2, 3 zák. č. 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zahájil nezákonným způsobem daňovou kontrolu s nepřítomným daňovým subjektem za zdaňovací období duben 2011, u kterého hrozila prekluze, přičemž provedl nezákonnou domovní prohlídku provozovny bez příslušných povolení. Toto jednání bude patrně přezkoumáno orgány činnými v trestním řízení. Za ostatní zdaňovací období zahájil daňovou kontrolu řádným způsobem. Stížnost proti nezákonnému zahájení kontroly prvoinstanční orgán zamítl, a teprve Odvolací finanční ředitelství stížnosti vyhovělo a pokračování v nezákonně zahájené kontrole zastavilo. Toto jednání svědčí od počátku o nedodržování zákonů správcem daně. Při zahájení daňové kontroly za květen 2011 – prosinec 2012 bylo sjednáno, že daňový subjekt předloží požadované doklady do 60 dnů. Správce daně ani nevyčkal na předložení dokladů a 12 dnů před koncem lhůty pro předložení dokladů vydal zajišťovací příkazy č.j. 155682/14/4000-27901-204971 , č.j. 155712/14/4000-27901-204971, č.j. 155720/14/4000-27901-204971, č.j. 155723/14/4000-27901-204971, č.j. 155726/14/4000-27901-204971, č.j. 155922/14/4000-27901-204971, č.j. 155944/14/4000-27901-204971, č.j. 155957/14/4000-27901-204971, č.j. 155971/14/4000-27901-204971 a č.j. 155976/14/4000-27901-204971. Následně správce daně sám zrušil zajišťovací příkaz č.j. 155682/14/4000-27901-204971 na zdaňovací období duben 2011, za které zahájil nezákonně daňovou kontrolu. Ostatní zajišťovací příkazy potom soud zrušil dne 25. února 2016 rozsudkem č.j. 31Af 91/2014 – 140 a 31Af 13/2015 – 79. Správce daně, ačkoli byl k tomu několikrát vyzýván, neodůvodnil, proč nevydal výzvu k podání dodatečného přiznání ve smyslu § 143 odst. 3 věta druhá a § 145 odst. 2 daňového řádu, což by prodloužilo lhůtu podle § 148 odst. 2 písm. a) této právní úpravy a nemusel by zahajovat nezákonně daňovou kontrolu. Správce daně se zcela vyhnul všem návrhům žalobce, kterými se snažil prokázat, že se správce daně mýlí. Celý postup dokončil správce daně neprojednáním zprávy o daňové kontrole, kdy odmítl s žalobcem projednat zprávu o daňové kontrole, a bez ohledu na to, že ho žalobce opakovaně vyzýval, aby s ním začal zprávu o daňové kontrole projednávat, ukončil jednání s tím, že žalobce odmítl zprávu

projednat. Přitom sám správce daně protokoloval jednání, takže sám zaznamenal svůj protiprávní postup. Žalobce má z celého jednání nahrávku, která dokládá, že správce daně se choval tak, jak sám v protokolu uvedl.

4. Žalobce dále ke skutkovým okolnostem konstatoval, že na mezinárodně uznávaném nákladním listu CMR byl uveden v jednotlivých kolonkách „prodejce“, „kupující“ a „dopravce“, v tomto případě žalobce. Zároveň „kupující“ zajišťoval dokumenty AAD, resp. e-AD na základě kterých probíhala přeprava PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do České republiky. PHM byly v souladu s dokumenty AAD dodány na místo určení v České republice, kde byly propuštěny správcem daně do režimu volného oběhu. Po propuštění zboží do volného oběhu „kupující“ prodal zboží žalobci nebo jinému subjektu, který zboží následně žalobci dodal. Správce daně zaujal stanovisko, že daňový subjekt mohl disponovat se zbožím již v okamžiku nakládky, a proto pořídil zboží již v zahraničí a měl povinnost při pořízení zboží do České republiky přiznat daň z přidané hodnoty. Správce daně odmítl uznat žalobci nárok na odpočet, protože, dle jeho názoru, nedošlo k nákupu zboží v tuzemsku. Mezi správcem daně a žalobcem nastal spor o tento názor, přičemž správce daně se nevyrovnal s argumenty žalobce, který požadoval, aby správce daně odůvodnil jeho názor, když:
 - Judikát EMAG se zabývá dodáním do jiného členského státu, zatímco v tomto případě se vede spor o pořízení zboží z jiného členského státu.
 - V případě judikátu EMAG se nejednalo o zboží podléhající spotřební dani, a nebylo tedy přepravováno pod dozorem správce daně, který osvědčil jeho dodání v České republice.
 - Jeho dodavatelé odvedli z těchto dodávek daň, přičemž toto bylo i správcem daně zkontrolováno a uznáno správným.
 - Jak mohl být žalobce ekonomickým vlastníkem již na území jiného členského státu, když by se volným nakládáním se zbožím dopustil trestného činu dle § 205 tr. zákoníku a celního deliktu podle § 298 celního zákona.

Nepřezkoumatelnost a nedostatečně zjištěný skutkový stav

5. Žalovaný dle žalobce úmyslně pominul řadu důkazů, které jsou ve smyslu rozsudku Krajského soudu v Praze č. j.: 45 Af 13/2013 – 152 nezbytné pro správné posouzení celé transakce. Těmito důkazy jsou dokumenty e-AD, hlášení oprávněného příjemce, doklady vystavované oprávněným příjemce, daňová přiznání dodavatelů žalobce, údaje zjistitelné ze systému VIES. Jak je uvedeno ve výše uvedeném rozsudku, je nezbytně nutné, aby žalovaný zjistil, zda PHM byly dopraveny do tuzemska v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně či nikoli. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost a Nejvyšší správní soud ji rozsudkem čj. 5 Afs 77/2015 – 43 ze dne ze dne 25. 11. 2015. zamítl.
6. Nejvyšší správní soud ČR v tomto rozsudku uvedl:

„I. V případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani z přidané hodnoty, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jediné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či dalšímu dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností posuzovaného případu (nikoliv jen například s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny

podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

II. Prvním pořizovatelem nemusí nutně být vždy bez dalšího osoba, která přepravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Není vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s přepravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující - pořizovatel (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

III. Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být nutně vždy jen místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek, neboť v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde jen na počátku a konci této přepravy (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).“

7. Žalovaný však dle žalobce nic z výše uvedeného nezkoumal, navržené důkazy opominul, takže je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.
8. Žalobce uvedl, že v dalším rozsudku Nejvyšší správní soud ČR č.j. 2 Afs 155/2016 dne 22. 12. 2016, je skutková podstata zcela shodná s posuzovaným případem, soud dříve uvedený názor potvrdil. Odkázal zejména na bod [60], kde je uvedeno: „Nelze vyloučit, a je pravděpodobné, že, jak stěžovatelka tvrdí, byla přeprava zajišťována ve prospěch (na účet) jejího dodavatele, který jí teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Tak se skutečně mohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má zásadní význam pro rozhodnutí této věci a nepochybně může být prokázáno (nebo vyvráceno) právě stěžovatelkou navrhovanými důkazy (zejména mezinárodními nákladními listy CMR, doklady o dopravě vybraných výrobků, dodacími listy, informacemi ze systému VIES, dalšími výsledky svědků, ať již zahraničních nebo tuzemských článků obchodních řetězců atd.). Správce daně vytvořením předeslané neudržitelné konstrukce však na zjišťování všech okolností případu rezignoval.“
9. Žalobce zdůraznil, že i v právě posuzovaném případě žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, resp. vůbec nevyvrátil důkazy, které žalobce předložil.

Neunesení důkazního břemene

10. Žalobce vyslovil přesvědčení, že na žalovaného v mnoha případech přešlo důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný sice tvrdil, že prokázal vážné a důvodné pochyby o tom, že existují skutečnosti vyvracející údaje uváděné žalobcem. Tak tomu ovšem nebylo. Žalovaný vytvořil teorii o tom, že žalobce mohl se zbožím ekonomicky nakládat již v jiném členském státě, aniž by předložil jakýkoli relevantní důkaz. Důkazy, které svědčí pro žalobce, buď jako důkazy neosvědčil např. nákladní listy CMR, nebo je vůbec do daňového spisu nezařadil, ačkoli je má k dispozici např. dokumenty e-AD, hlášení oprávněného příjemce, doklady vystavované oprávněným příjemce, daňová přiznání dodavatelů žalobce, údaje zjistitelné ze systému VIES nebo se je ani nepokusil získat např. výsledky zástupců subjektů, které uskutečnily osvobozené dodání do jiného členského státu a další. Veškerá zpochybnění jsou ze strany žalované v rovině tvrzení, bez jakéhokoli důkazu. V této souvislosti odkázal na bod [17] rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR č.j. 6 Afs 170/2016 ze dne 5. října 2016 – „Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. března 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 (č.

599/2004 Sb. NSS) nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt (zde správce daně).“ Žalobce tedy měl předložit konkrétní důkazy, které vyvrací důkazy žalobce.

Procesní pochybení

Neprojednání zprávy o daňové kontrole

11. Žalobce zdůraznil, že již při jednání se žalovaným odkazoval na náleze Ústavního soudu IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001, který uvedl: „z citovaného logicky vyplývá, že po obsahové stránce musí „projednání zprávy“ obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření. Znamená to tedy, že „seznámení“ je podmnožinou „projednání“, neboť seznámení neobsahuje reakci správce daně.“ Projednání zprávy daňový řád nijak neupravuje, ale z jeho textu uvedeného v § 88 odst. 4 : „Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva...“ je zřejmé, že se zpráva o daňové kontrole projednává. Není jakýkoli důvod přikládat slovům „seznámení“ a „projednání“ jiný význam, než jaký jim přisoudil výše uvedený náleze Ústavního soudu. Žalobce odkázal na komentář k tomuto zákonu, kde autoři shodně s textem zákona uvádějí, že zásada „jednou a dost“ se uplatní pouze u návrhů na doplnění výsledků kontrolního zjištění, nikoli na projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce nesouhlasil s tvrzení žalovaného, jak hodnotí projednání zprávy o daňové kontrole, když v protokolu č. j. 174005/15/4227-21794-604259 (dále jen „protokol“), ve kterém je průběh jednání zachycen, správce daně uvedl, že: „vyjádření odvolatele tvořily opakovaně kladené obecné dotazy procesního charakteru, které nesouvisely přímo s hmotně právní problematikou předmětné daňové kontroly, tzn., netýkaly se reakce prvostupňového správce daně na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, a netýkaly se ani žádných jiných skutečností řešených v rámci daňové kontroly.“ Žalobce odkázal na tento protokol, jako důkaz toho, že projednání zprávy neproběhlo tak, aby byl žalobce seznámen s důvody doměření daně. Všechny dotazy, které vznášel, směřovaly k pochopení důvodů, proč žalobce nerespektuje ustálenou judikaturu.

Fikce projednání zprávy o daňové kontrole

12. Žalobce uvedl, že daňový řád pracuje ve svém § 88 odst. 6 s fikcí projednání zprávy o daňové kontrole, aniž by ji žalobce podepsal. Tato fikce je však podmíněna tím, že žalobce nepodepíše projednání zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu. Vzhledem k tomu, že se žalobcem nebyla zpráva projednána, nemohl podepsat její projednání, a vzhledem k tomu, že toto uvedl přímo do protokolu, je nutné zkoumat, zda samotný fakt, že zpráva o daňové kontrole není projednána, je dostatečným důvodem k tomu, aby nepodepsanou zprávu nebylo možno považovat za důkazní prostředek. Následně vydané napadené platební výměry, tak nebylo možno, na základě této neprojednané zprávy vydat.

Použití neprojednané zprávy jako důkazního prostředku

13. K tomu žalobce konstatoval, že z judikatury Nejvyššího správního soudu ČR navíc vyplývá, že neprojednáním zprávy o daňové kontrole žalovaný hrubým způsobem zasáhl do práv žalobce, a znemožnil jeho procesní obranu. Nejvyšší správní soud ČR k tomu uvádí (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR 7 Afs 20/2012-45 ze dne 20. září 2012):

„Pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích.“ Jádrem právního názoru vysloveného soudem v citovaném rozsudku byla dle žalobce zcela správná úvaha, že nejprve je třeba s daňovým subjektem projednat zprávu o daňové kontrole, resp. poskytnout mu k tomu možnost a přiměřený časový prostor, a teprve potom lze – mimo jiné v závislosti na tom, jak se ke zprávě vyjádří, tj. jaké námitky, připomínky, návrhy na doplnění dokazování atd. uvede – případně doměřit daň. V uvedeném případě žalovaný toto pochybení prvoinstančního orgánu nezhojil, což musí být důvodem ke zrušení napadených platebních výměrů, protože nebylo možno použít neprojednanou zprávu jako důkazní prostředek pro jejich vydání.

Důkazy nákladními listy CMR

14. Žalobce vzpomenu, že vyhláška ministra zahraničních věcí o Úmluvě o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) 11/1975 Sb. ve svém článku 9 odst. 1 uvádí: Nákladní list je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem. Nákladní list CMR má tedy obdobnou závaznost jako veřejná listina a žalovaného tíží důkazní břemeno, kdy musí prokázat, že údaje v této přepravní smlouvě se odlišují od skutečnosti. Toto prokázání nelze nahradit pouhým tvrzením žalovaného, že žalobce se stal ekonomickým vlastníkem již na území jiného státu. Vzhledem k tomu, že tomu tak nebylo, je zřejmé, že ani žalovaný takový důkaz předložit nemůže, a to je důvod proč nákladní listy CMR, bez uvedení jakéhokoli racionálního důvodu jako důkaz neosvědčil a údaje v nich uvedené nevyvrátil. Ačkoli všechny citované rozsudky Nejvyššího správního soudu příkládají nákladním listům CMR jako důkazu podstatnou váhu, žalovaný se jimi nezabýval a neuznal jim takovou váhu, jakou mají.

Hmotně právní pochybení správce daně

Popis obchodů s PHM

15. Žalobce konstatoval, že přeprava PHM mezi jednotlivými členskými státy probíhá dále popsáním způsobem. Podle celních předpisů musí být použit v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Ten je prováděn pod dozorem celní správy – správce daně na základě dokumentů e-AD. PHM nejsou propuštěny z daňového skladu v jiném členském státě, dokud v celní databázi není uvedena přeprava PHM pro oprávněného příjemce s konkrétním místem ve druhém členském státu. Na to navazuje režim DPH, kdy čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES, dále jen „Směrnice“, jasně určuje, že DPH se v tomto případě řídí režimem spotřební daně. Zboží přepravované v tomto režimu je tedy osvobozeno jak od spotřební daně, tak od daně z přidané hodnoty. A také musí být po ukončení této přepravy zdaněno. Pod dohledem celníků je ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně a zboží propuštěno do režimu volného oběhu. Po propuštění zboží do volného oběhu v místě určení je vystaven oprávněným příjemcem nabyvateli daňový doklad podle ust. § 5 odst. 2 zákona o spotřební dani a podle ust. § 5 odst. 4 shodného zákona dopravci. Je tedy zřejmé, že je nutno zjistit skutečný stav každé jednotlivé dodávky a důkazní materiál ke každé této dodávce PHM. Toto vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. března 2014, č. j. 7 Afs

66/2013-78, podle kterého: „Ani v případě podezření z podvodů na DPH opřeny o závažné indicie však nelze rezignovat na povinnost, aby ten, kdo má daň platit, byl určen v souladu s § 1 odst. 2 d. ř.; totéž platí i pro určení rozsahu jeho případné daňové povinnosti. Nelze si tedy na základě nedostatečných skutkových zjištění vybrat některého z možných aktérů případného podvodu jako toho, komu bude daňová povinnost vyměřena, jen proto, aby se „někomu“ podařilo ji vyměřit a daňový výnos byl, ať již od kohokoli, získán, není-li postaveno na jisto, že je to právě dotyčný, koho daňová povinnost stíhá. Daňová povinnost je povinností individuální, stíhá vždy konkrétní osobu a odpovědnost jedné osoby za daňově relevantní jednání osob jiných nastává pouze v úzkých mantinelech, které musí zákon vždy pozitivně stanovit“.

16. Povinnost celkově posoudit všechny okolnosti celého obchodu v řadě za účelem prokázání toho, které konkrétní transakci lze přiřadit dopravu, požaduje i správcem daně hojně uváděný judikát SDEU ve věci Euro Tyre Holding BV. Není tedy zřejmé, proč žalovaný posuzuje celou transakci podle jediného kritéria, a to dopravy. Žalovaný tak nesprávně implementoval závěry rozsudku SDEU, který jako kritéria uvádí, uzavření smlouvy, poskytnutí DIČ, vlastní dokumenty, listy CMR, vlastníka v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně omezil pouze na dopravu, a to ještě nesprávně viz bod XII této žaloby. Hodnocení žalovaného je naprosto v rozporu s již citovaným rozsudkem NSS ČR č.j. 2 Afs 155/2016

Nesprávné posouzení ekonomického vlastnictví

17. Podle ust. § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) se dodáním zbožím rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle ust. § 7 je místem plněním při dodání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Pro učení místa zdanitelného plnění při dodání zboží je tak klíčové, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy na odběratele (kupujícího) přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník. Zákon o DPH je třeba vykládat ve smyslu Směrnice, protože dle čl. 113 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie je oblast daně z přidané hodnoty harmonizována s právem Evropské unie. Dodáním zboží se dle čl. 14 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. V případě rozhodování o daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty je správce daně povinen přihlídnout k judikatuře Soudního dvora Evropské unie, která se zabývá výkladem jednotlivých ustanovení Směrnice a je zásadního významu z hlediska obecných principů uplatňování daně z přidané hodnoty.
18. Dále žalobce podrobně a konkrétně vypsál všechny případy s označením data a čísla rozhodnutí, v nichž se SDEU výkladem pojmu „dodání zboží“, resp. „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“ zabýval. Z jednotlivých rozhodnutí pak citoval vybrané pasáže
19. Žalobce shrnul, že dle SDEU se tak při převodu práva nakládat jako vlastník jedná o jakýkoliv převod majetku jednou smluvní stranou, který druhou smluvní stranu opravňuje, aby s ním fakticky nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku, a to i v případě, že nedojde k přechodu vlastnictví podle soukromého práva. Pojem dodání zboží tedy nemůže být vykládán jako převod vlastnictví podle soukromého práva jednotlivých členských států. Důvodem je nutnost zajistit, aby dodání zboží bylo zdaňováno jednotně

ve všech členských státech (odkázal přitom na čl. 8 rozsudku ve věci C-320/88). To ovšem neznamená, že soukromé právo musí být generálně odmítnuto.

20. Dále žalobce uvedl, že při rozboru soukromého práva a rozboru této úpravy se musí dojít k závěru, že zboží je zpravidla dodáno, tj. právo nakládat se zbožím jako vlastník je převedeno, v tom okamžiku a na tom místě, na kterém kupující nabude vlastnictví ke zboží, pokud se kupní smlouva bude řídit českým právem. Podle občanského zákoníku je právo nakládat se zbožím součástí vlastnického práva. Nabytím vlastnického práva kupující samozřejmě nabude i právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nejčastěji se tak stane převzetím věci (není-li smluvními stranami nebo zákonem stanoveno jinak). Samozřejmě, že v důsledku judikatury SDEU budou z tohoto obecného pravidla existovat výjimky. Za určitých okolností může být právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo. Je však na správci daně, aby prokázal, že právo nakládat se zbožím jako vlastník se odlišuje od momentu, kdy přešlo vlastnické právo podle soukromého práva. Toto musí správce daně zkoumat v kontextu jiných zákonů a konkrétních skutkových okolností. Především musí správce daně v kontextu vyjasnit, zda dopravce opravdu může volně disponovat se zbožím, které veze pro jiného vlastníka, navíc v přísném režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pod dohledem správce daně – celní správy na místo určení v České republice, kde je teprve zboží správcem daně uvolněno do režimu volného oběhu.
21. Jedním ze znaků práva „nakládat se zbožím jako vlastník“ je možnost či oprávnění se zbožím libovolně nakládat nebo jej zcizit. To potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2010, čj. 9 Afs 83/2009-232: „Pro účely vzniku zdanitelného plnění musí být pojem „dodání zboží“ interpretován jako převod majetku opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Není-li dodavatel oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník (nemůže např. rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenou a komu zboží prodá), nelze dodávku považovat za faktické dodání zboží ve smyslu § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a nelze z ní úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně (podle § 72 tohoto zákona).“, podle kterého je subjekt oprávněn nakládat se zbožím jako vlastník, pokud může např. rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenu a komu zboží prodá. Podle obdobné literatury nelze pojem „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“ vysvětlovat jako nabytí tzv. ekonomického vlastnictví. Obdobně ani přechod nebezpečí škody na věci nic nevypovídá o převodu práva nakládat s věcí jako vlastník.
22. Podle stejného zdroje bez platné smlouvy nelze převést žádné právo, tedy ani právo nakládat se zbožím jako vlastník. Ostatně proto, aby nějaké plnění bylo předmětem daně, musí existovat právní vztah (vůle smluvních stran), na jehož základě existuje přímá vazba mezi tímto plněním a úhradou. Neexistuje-li právní vztah (smlouva), není co zdaňovat (Soudní dvůr Evropské unie toto v zásadě potvrdil v případě C-435/03 British American Tobacco International Ltd., když konstatoval, že krádež zboží není předmětem daně. Zloděj zboží se nepochybně chová jako vlastník, ale právo chovat se takto na něj nebylo převedeno (chybí smlouva).
23. Z výše uvedeného v případě žalobce dle jeho názoru vyplývá, že pouhým naložením pohonných hmot na jeho cisternu resp. cisternu, kterou objednal, na něho nepřešlo právo nakládat s naloženými pohonnými hmotami jako vlastník, neboť:

- pohonné hmoty byly po naložení na území jiného členského státu dopravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pod dohledem příslušných celních správ a tato skutečnost vylučovala, aby žalobce nakládal s pohonnými hmotami jako vlastník,

- zahraniční dodavatel pohonných hmot nemohl na žalobce převést právo nakládat se zbožím jako vlastník, neboť mezi zahraničním dodavatelem a žalobcem nebyl uzavřen žádný smluvní vztah, v rámci kterého by k takovému převodu práva mohlo dojít.

24. Z výše uvedených důvodů nelze odmítnout i argumentaci trestným činem ve smyslu § 205 trestního zákoníku a celním deliktem ve smyslu § 298 celního zákona, tak jak to učinil žalovaný v bodu [58] napadeného rozhodnutí.

25. Žalobce zdůraznil, že nebyl na území jiného členského státu ve vztahu k přepravovaným PHM v postavení ekonomického vlastníka.

Argumentace shodnými případy

26. Žalobce se odvolal na rozsudek na rozsudek Krajského soudu v Praze č. j.: 45 Af 13/2013 – 152, byť se žalovaný v bodu [104] napadeného rozhodnutí snaží popřít, že se jedná o typově shodný případ. Žalobci je známo, že se nejedná o precedent, přesto se však dovolával zásad v rozsudku uvedených. Nehledě na to, že tento rozsudek byl potvrzen Nejvyšším správním soudem ČR a byl následován dalšími rozsudky. Žalovaný má pochopitelně právo setrvat na svých názorech, ale pokud se žalobce výslovně dovolával zásad uvedených v tomto rozsudku, bylo povinností žalovaného se s těmito argumenty vyrovnat a odůvodnit, proč zastává jiný názor, zejména s ohledem na to, že argumenty soudu, byť prvního stupně, mají jinou váhu než argumenty žalobce.

27. Následně žalobce v podané žalobě závěry krajského soud v Praze podrobně prezentoval a shrnul. Konstatoval rovněž, že další skutkově zcela shodný případ je popsán i v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 155/2016, konkrétně odkázal na jeho body 58 až 61.

Využití čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES

28. Žalobce zdůraznil, že po celou dobu uvádí, že konstrukce dvojího postavení přepravce při přepravě pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je uvedena v rozsudku Krajského soudu v Praze sp. zn. 45 Af 13/2013 a žalobce tedy nic nepředestírá, pouze cituje závěry z tohoto rozsudku.

29. K názoru žalovaného, že žádné ustanovení směrnice neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně se vyjadřoval Nejvyšší správní soud sp.zn. 5 Afs 77/2015, kdy je citován rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-435/05 British American Tobacco. Nově se k tomuto problému vyjadřuje i již zmíněný rozsudek NSS č.j. 2 Afs 155/2016 ve svém bodu [61].

30. Dále odkázal na článek Vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň z minerálních olejů ve světle právního názoru Nejvyššího správního soudu (Šulc, I.: článek Vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň z minerálních olejů ve světle právního názoru Nejvyššího správního soudu; Daňový expert 6/2016), který se zabývá problematikou rozdílu mezi pojmy daňová povinnost a povinnost přiznat a zaplatit daň. V článku je výslovně uvedeno: Prostě daňová povinnost a povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň není to samé, byť si to neznalí zákona o spotřebních daních vůbec nepřipouští.

31. Žalobce připomenul, že ve zmíněném rozsudku v bodu [32] předmětná společnost argumentovala, že v daném případě neměl být použit čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, ale čl. 138 odst. 2 písm. b) této směrnice. Nejvyšší správní soud však v bodu [60] zmíněného rozsudku argumentuje článkem 138 odst. 1 směrnice. V celém rozsudku se však nevypořádává s argumentem stěžovatelky, že měl být použit článek 138 odst. 2 b) směrnice.
32. Z výše uvedených důvodů žalobce znovu upozornil na článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice, který je pro posuzovanou věc příhodnější. Čl. 138 odst. 1 řeší tuto problematiku obecně, ale odst. 2 písm. b) specificky pro tento případ, kdy se jednalo o dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V daném případě je rozhodný čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES, který uvádí: dodání výrobků podléhajících spotřební dani, jež byly pořizovatelé odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství, jiného než výrobku podléhajícího spotřební dani, není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, jsou-li odeslání nebo přeprava těchto výrobků uskutečněny v souladu s čl. 7 odst. 4 a 5 nebo článkem 16 směrnice 92/12/EHS;
33. Ve vazbě na uvedené žalobce upozornil, že nutno tedy souhlasit s citovanou judikaturou, že žádné ustanovení této směrnice neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daň, ale to není předmětem sporu. V daném případě se nejedná o vznik daňové povinnosti, ale právní režim, resp. určení, že zboží přepravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně musí být při jeho dodání osvobozeno od DPH. Jestliže jsou v rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, EMAG a na něj navazujícího rozsudku ze dne 16. 12. 2010 ve věci C - 430/09, Euro Tyre Holding BV řešena kritéria podle kterých určit ke kterému obchodu v traťové dodávce přiřadit přepravu a tím i osvobození, tak v případě přepravy zboží podléhajícího spotřební dani, je to jednoznačně určeno právě citovaným článkem směrnice. Přitom žalobce zdůraznil, že oba citované judikáty neřešily dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, protože se jednalo o dodávky šrotu v prvním případě a pneumatik v případě druhém. Vykládají tedy čl. 138 odst. 1 směrnice, protože čl. 138 odst. 2 písm. b) této směrnice na tyto dodávky nedopadal. Žádné kritérium není dle žalobce tak podstatné jako toto (navíc se v daném případě shoduje s ostatními kritérii), protože by bylo proti principům intrakomunitárních dodávek, kdyby v traťových dodávkách byly jako osvobozené transakce vyhodnoceny dvě dodávky, což by bylo ostatně i v přímém rozporu s citovaným judikátem EMAG.
34. Žalobce shrnul, že předmětem sporu je daňová povinnost v rámci intrakomunitární dodávky. V rámci neutrality DPH tedy jenom jedna dodávka v rámci traťových dodávek může podléhat na jedné straně osvobození (ve smyslu ustanovení, které je v jiném členském státě obdobné tuzemskému § 64 zákona o DPH. Zde upozornil na nesprávnou implementaci čl. 138 odst. 2 písm. b) do tohoto paragrafu) a na druhé straně potom daňové povinnosti jako pořízení zboží ve smyslu § 16 ZDPH. Pro posouzení daňové povinnosti při pořízení zboží je tedy nutno primárně zjistit, která z dodávek je osvobozena z důvodů dodání do jiného členského státu, resp. v tomto případě z důvodů dodávky do jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. U řetězových dodávek je často složité určit, která dodávka je spojena s přepravou, a tedy na jedné straně podléhá osvobození jako dodání zboží do jiného členského státu a na

druhé straně zdanění jako pořízení zboží z jiného členského státu. Pokud se jedná o zboží přepravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tak směrnice zcela jasně určuje, že právě tato dodávka musí být osvobozena od DPH. Logicky vyplývá, že právě tato dodávka potom podléhá na druhé straně zdanění jako pořízení z jiného členského státu. Z výše uvedených důvodů se žalobce domnívá, že čl. 138 odst. 1 směrnice řeší tuto otázku obecně a čl. 138 odst. 2 písm. b) ve specifických případech jako je tento, aniž by byly popřeny obecné zásady. Podle jeho názoru je v případě dodávky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně určení dodávky spojené s přepravou mnohem jednodušší než v obecných případech.

Návrh na položení předběžné otázky

35. Žalobce uvedl, že pokud se soud neztotožní s námitkami uvedenými v této žalobě, žádá, aby soud postupoval podle čl. 267 Smlouvy o Evropské Unii a Smlouvy o fungování Evropské unie, dříve čl. 234 odst. 3 Smlouvy o Evropském společenství, podle kterého pokud vyvstane otázka výkladů aktů Společenství u soudu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na SDEU s předběžnou otázkou. V takovém případě navrhl, aby zdejší soud přerušil řízení, a podle § 48 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a požádal o rozhodnutí Soudní dvůr Evropského společenství o předběžné otázce ve znění: Je čl. 138 odst. 2 písm. b) Směrnice 2006/112/ES závazný i pro případ, kdy kupující organizuje přepravu z jiného členského státu nebo během této přepravy figuruje jako dopravce?

II. Vyjádření žalovaného

36. Žalovaný uvedl, že žalobní námitky v zásadě představují polemiku se závěry žalovaného obsaženými v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Na těchto závěrech však žalovaný i nadále trvá a v plném rozsahu na ně odkazuje. Odmítl námitku žalobce, že se správce daně snaží vyvolat dojem, že žalobce je tzv. bílý kuň nebo podvodník s pohonnými hmotami. Žalovaný ani správce daně se žádný takový dojem nesnažili vyvolat, taková skutečnost ani nikterak nevyplývá z předloženého spisového materiálu.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a neunesení důkazního břemene

37. Žalovaný uvedl, že povinnost plynoucí z § 92 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila povinnost žalobce tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 12/2013 – 30). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 54/2004 – 125). Správce daně přitom není dle dané právní úpravy návrhy daňového subjektu vázán, pokud ale neprovede navrhovaný důkazní prostředek, musí takovou skutečnost náležitě odůvodnit, což se v řešeném případě stalo. Dále žalovaný upozornil na zásadu volného hodnocení důkazů.
38. K elektronickým správním dokladům AAD a eAD uvedl, že tyto doklady nebyly v předmětném řízení použity jako důkazní prostředek, jelikož nejsou způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení dané věci, konkrétně, k jakému okamžiku žalobce nabyl právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník. Jedná se dokumenty, které slouží pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu podmíněného

osvobození od daně a jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Z těchto listin nikterak nevyplývá, kdo byl oprávněn nakládat se zbožím jako vlastník. Lze z nich pouze osvědčit, kdo je odesílatelem zboží a kdo jeho příjemcem, místo odeslání a místo určení. Tyto dokumenty tedy primárně slouží pro potřeby správy spotřební daně, nikoliv pro správu DPH. Pokud tedy žalobce při přepravě předmětného zboží splnil podmínky přepravy vybraného výrobku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tedy že byla celní správou potvrzena jeho přeprava do tuzemska, přičemž v tomto systému není zcela relevantní, na kterou osobu přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník podle zákona o DPH, nelze z tohoto postupu dovodit, že žalobce činil jen z důvodu postavení pouhého přepravce zboží. Skutečnost, že zboží bylo před vstupem na území ČR přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemá vliv na to, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník již na území jiného členského státu. V souvislosti s ostatními získanými důkazy tyto žalobcem navrhované důkazní prostředky nemohou disponovat vypovídací schopností, že žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník v tuzemsku.

Zpráva o daňové kontrole a její použití jako důkazního prostředku

39. Žalovaný uvedl, že dne 1. 8. 2015 se žalobce dostavil na ústní protokolované jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole. Při tomto jednání byla zpráva o daňové kontrole žalobci předložena, aby se mohl seznámit se reakcí správce daně na jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a dále byl žalobci znovu poskytnut prostor k vyjádření. Jak je zřejmé z protokolu, ve kterém je průběh jednání zachycen, vyjádření žalobce tvořily opakovaně kladené obecné dotazy procesního charakteru, které nesouvisely přímo s hmotněprávní problematikou předmětné daňové kontroly. Na tyto dotazy žalobce bylo ze strany správce daně reagováno přiměřenou odpovědí. Tato skutečnost je rovněž zřejmá ze samotného protokolu. Vzhledem k tomu, že z vyjádření žalobce neplynuly žádné skutečnosti, které by bylo nutné zapracovat do zprávy o daňové kontrole a vzhledem k tomu, že žalobce své dotazy opakoval a žádné jiné vyjádření neučinil, navrhl správce daně přistoupit k podepsání zprávy o daňové kontrole, neboť obsahová stránka projednání zprávy o daňové kontrole byla dle názoru správce daně naplněna.
40. Žalobce byl v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole několikrát správcem daně vyzván k tomu, aby své vyjádřil, což je zřejmé například ze strany 5 protokolu. Vzhledem k tomu, že ani po této výzvě žalobce žádný takový úkon neučinil, posoudil správce daně jeho postup jako odmítnutí se se zprávou o daňové kontrole seznámit a projednat ji. Poté žalobce výslovně poučil o následcích takového jednání ve smyslu ust. § 88 odst. 5 daňového řádu. I přes výše uvedené však správce daně znovu vyzval žalobce ke sdělení jeho vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, žalobce však toto neučinil, pouze se opakovaně domáhal odpovědi na dotazy, které byly již v průběhu jednání zodpovězeny, vyjadřoval nesouhlas s dostatečností těchto odpovědí a trval na tom, aby správce daně na jeho teoretické otázky odpověděl způsobem ano - ne. Vzhledem k tomu, že správce daně dal žalobci možnost se se zprávou o daňové kontrole seznámit a vyjádřit se k ní, čehož žalobce nevyužil, vyzval jej k podpisu zprávy o daňové kontrole a výslovně ho poučil o právních důsledcích ve smyslu ust. § 88 odst. 6 daňového řádu. Žalobce však podepsání zprávy o daňové kontrole odmítl. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole tak nastaly účinky projednání a oznámení této zprávy. Vzhledem k

tomu, že se žalobce odmítl se zprávou o daňové kontrole seznámit a projednat ji, správce daně učinil pokus žalobci zprávu o daňové kontrole předat, respektive doručit ve smyslu § 39 odst. 1 daňového řádu, s tím, že její převzetí žalobce rovněž výslovně odmítl.

41. Až poté, co nastaly uvedené skutečnosti, vznesl žalobce dotaz týkající se hmotněprávní problematiky řešené ve zprávě o daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že se jednalo o argumentaci, která byla žalobcem uvedena již v předchozích vyjádřeních a se kterou se správce daně vyrovnal již v rámci výsledků kontrolního zjištění, respektive v samotné zprávě o daňové kontrole, odkázal na tuto zprávu a její konkrétní stránky, kde se s touto argumentací vypořádal.
42. Za podstatnou považoval žalovaný skutečnost, že se žalobce odmítl se zprávou o daňové kontrole seznámit, projednat ji, spolupodepsat a převzít, a to i přesto, že jej správce daně o právních důsledcích jeho konání výslovně poučil.
43. Žalovaný tak z průběhu řízení považoval za zřejmé, že správce daně žalobci na jeho dotazy dostatečně odpověděl a několikrát jej vyzval, aby se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřil. Skutečnosti uváděné žalobcem tak jsou v rozporu se skutečným průběhem jednání, jak je zachyceno v protokolu současně i ve zvukové nahrávce, kterou pořizoval správce daně. Uzavřel, že obsahová stránka projednání zprávy o daňové kontrole byla naplněna, neboť žalobce byl seznámen s výsledkem daňové kontroly, mohl se k němu vyjádřit, byl rovněž seznámen s reakcí správce daně na vyjádření, byl mu dán časový prostor, aby se s tímto vyjádřením, jak bylo zapracováno do zprávy o daňové kontrole, seznámil, případně se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřil. Považoval proto za nepochybné, že ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu lze zprávu o daňové kontrole považovat za projednanou. Tento postup zcela jistě není v rozporu se závěry nálezu Ústavního soudu ani se závěry Nejvyššího správního soudu. Žalobce nebyl v žádném ohledu krácen na svých procesních právech.

Důkazy nákladními listy CMR

44. K námitce žalobce, dle níž nákladní list CMR je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i převzetí zásilky dopravcem, žalovaný uvedl následující.
45. Na předmětných přepravních dokumentech byl žalobce skutečně uveden jako přepravce, ale zboží přepravoval na vlastní náklady, v pronajatých vozidlech, přičemž přepravu sám organizoval a ve všech případech byl i odběratelem předmětného zboží, a to v průběhu jediné přepravy. Z hlediska zákona o DPH byl žalobce pořizovatelem tohoto zboží, přestože na dokladech CMR a rovněž tak na AAD, resp. e-AD, byl uveden jako přepravce, neboť tyto doklady slouží primárně pro účely mezinárodní přepravy a celního řízení. Tato skutečnost je však z hlediska daně z přidané hodnoty zcela bezpředmětná, neboť správce daně hodnotil tyto skutečnosti ve vzájemné souvislosti s ostatními zjištěními. Konkrétně ve smyslu rozsudků SDEU, když žalobce obchodoval se zbožím tak, že byl jedním z článků řetězce na sebe navazujících obchodů, které byly realizovány jedinou přepravou, uskutečněnou právě žalobcem. Vyvrácení věrohodnosti údaje obsaženého v CMR v části, kde je žalobce uveden jako přepravce, není dle názoru žalovaného s ohledem na zde řešený případ nutné, jelikož CMR není způsobilý prokázat, že žalobce nenabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiných členských státech nebo naopak toto tvrzení vyvrátit. Žalobce tímto neustále dokládá, že

došlo k přechodu vlastnictví až v tuzemsku, což není totéž jako nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Tuto procesní strategii žalovaný důrazně odmítl a údaj na CMR označil s ohledem na ostatní důkazní prostředky a posuzovanou otázku jako nerelevantní. Není tak dle jeho názoru namístě zabývat se tím, zda je tento údaj věrohodný. Podpůrně také poukázal na skutečnost, že žalobce předložil doklady CMR, které jsou určeny pro příjemce nebo pro odesílatele zboží, přičemž dopravce, kterým, jak deklaruje žalobce, bylo on sám, je určena část pro dopravce, a tedy měl disponovat touto částí.

Popis obchodů s pohonnými hmotami a nesprávné posouzení ekonomického vlastnictví

46. K námitce žalobce, že žalovaný ani správce daně neposoudili všechny okolnosti celého obchodu řádně za účelem prokázání toho, které konkrétní transakci lze přiřadit dopravu, a to v rozporu s evropskou judikaturou i shora uvedeným rozsudkem krajského soudu a dále že nebylo rovněž zřejmé, proč žalovaný posoudil celou transakci podle jediného kritéria, a to dopravy, žalovaný uvedl následující.
47. Správce daně již ve výzvě ze dne 9. 3. 2015 jasně uvedl, na základě kterých skutečností již zjištěných v rámci probíhající daňové kontroly dospěl ke shora uváděnému závěru. Z daňové kontroly vyplynulo, že faktický průběh obchodních transakcí s pohonnými hmotami probíhal již na území jiných členských států, kde žalobce pohonné hmoty převzal. Předání a převzetí těchto pohonných hmot nebyl přítomen nikdo z ostatních společností zapojených do předmětných řetězců, přičemž tyto společnosti měly mít právo nakládat s předmětnými pohonnými hmotami ve stejném okamžiku. Přepravu pohonných hmot si zajišťoval žalobce sám pronajatými dopravními prostředky přímo v rafinérii v jiném členském státě. Správce daně v dané souvislosti poukázal na závěry obsažené v rozsudcích SDEU ve věci C- 245/04 a ve věci C-430/09 Euro Tyre. Podle správce daně byla deklarovaná tvrzení žalobce ohledně pořízení pohonných hmot v tuzemsku v rozporu s údaji na jím předložených mezinárodních nákladních listech CMR, dodacích listech a daňových dokladech. S ohledem na skutečnost, že žalobce pohonné hmoty fyzicky nakládal na území jiných členských států, přičemž fakturačně byly tyto pohonné hmoty pořizovány v tuzemsku, a to hned přes několik společností, o kterých musel mít žalobce povědomí minimálně z jím předložených přepravních listin, vyvstaly u správce daně pochybnosti o tom, zda bylo pořízení zboží opravdu uskutečněno tak, jak deklaroval žalobce, tedy zda se jednalo o pořízení zboží s místem plnění v tuzemsku, či zda se jednalo o pořízení zboží spojené s přepravou mezi jinými členskými státy. Žalobce byl tedy správcem daně vyzván, aby mimo jiné prokázal, že uvedená zdanitelná plnění byla skutečně přijata tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech.
48. Dle žalovaného správce daně ve výzvě kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti ohledně žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z pořízení pohonných hmot od deklarovaných dodavatelů. Z výzvy je zřejmé, že správci daně vznikly konkrétní a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti či úplnosti žalobcem předložených účetních záznamů a dokladů. Správce daně tak naplnil povinnost stanovenou mu v ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V souladu s § 92 odst. 4 této právní úpravy i s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, který byl povinen pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně prokázat pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k daným obchodním případům, a to jinými důkazními

prostředky, než dosud předloženými. Tyto pochybnosti ovšem žalobcem vyvráceny nebyly a žalovaný tak konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z tuzemského zdanitelného plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

49. Dále žalovaný uvedl, že v daném případě byly transakce s pohonnými hmotami prováděny v rámci řetězců společností, kdy docházelo k postupnému převodu vlastnického práva k předmětnému zboží, které bylo přepravováno z rafinérie v jiných členských státech do České republiky. Tato přeprava přitom může být, jak vyplývá z rozsudku SDEU ve věci C-245/04 EMAG, přičtena pouze jedné z dodávek v řetězci, kterou je pak nutno považovat za intrakomunitární plnění. Ostatní transakce, které předcházejí danému plnění, jsou považovány za klidové dodávky s místem plnění v jiném členském státě. Jelikož žalobce neunesl své důkazní břemeno a přes výzvu správce daně neprokázal, že zdanitelná plnění dle daňových dokladů vystavených dodavateli byla uskutečněna tak, jak na nich bylo deklarováno, konkrétně že místem plnění u předmětných zdanitelných plnění bylo tuzemsko, je nutno aplikovat závěry obsažené v daném rozsudku i na danou situaci. Ze skutečnosti, že žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě a sám zajišťoval přepravu předmětného zboží z jiného členského státu do České republiky, vyplývá, že přepravu pohonných hmot z jiného členského státu je nutno přičíst obchodním transakcím mezi dodavateli na jedné straně a žalobcem na straně druhé. Tato plnění je tak nutno posuzovat jako dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou podle § 7 odst. 2 zákona o DPH.

III. Jednání soudu dne 12. 7. 2018

50. Při nařízeném jednání zástupce žalobce shrnul obsah jednotlivých žalobních bodů a svoje závěry pak v souladu s jednotlivými žalobními body ještě dále rozvedl. Zdůraznil, že žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem a nad rámec rozhodnutí, které je přezkoumáváno pak vzpomenu, že při daňové kontrole zdaňovacího období duben 2011 provedl správce daně nezákonnou domovní prohlídku a následně vydal nezákonné zajišťovací příkazy, které vlastně činnost žalobce ukončily. Dále uvedl, že dle jeho názoru zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem jakožto daňovým subjektem projednána, a upozornil přitom na protokol ze dne 10. 8. 2015, z něhož dovodil, že správce daně odmítl žalobci reagovat na jeho námítky. K hmotně právní otázce pak zdůraznil, že správce daně učinil své závěry na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a uvedl, že vyjadřuje zásadní nesouhlas s jeho právním hodnocením. Připomenul, že doměrky DPH byly provedeny po celé republice celkem u asi třiceti subjektů, jimž byla tato daň doměřena v částce 1-2 miliardy Kč. Zástupce žalobce pak dále velice podrobně ozřejmil průběh obchodní činnosti žalobce při nákupu pohonných hmot. Vyslovil přesvědčení, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a po jeho uvolnění do volného oběhu došlo k převodu vlastnického práva k tomuto zboží. Následně věnoval pozornost výkladu článku 138 směrnice EU 2006/112. Upozornil rovněž na usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 137/2016, na základě něhož položil tento soud předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie (dále také „SDEU“). Jejím předmětem je posouzení, zda režim podmíněného osvobození od spotřební daně automaticky znamená, že se jedná o dodávku, která je intrakomunitární. Dále upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 155/2016 a jeho bod 50, který dle názoru žalobce řeší identický případ. V návaznosti na uvedené pak zástupce žalobce konstatoval, že jeho návrh v žalobě na položení předběžné otázky již

považuje za současného stavu za irelevantní a dále konstatoval, že zdejší soud má tedy v duchu podané žaloby možnost rozhodnout třemi způsoby. Za prvé, vyhovět žalobě na základě stávající judikatury SDEU, za druhé napadené rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné a za třetí přerušit řízení a vyčkat rozhodnutí SDEU. Zástupce žalobce s odkazem na shora uvedenou argumentaci dále polemizoval s jednotlivými názory žalovaného obsaženými v napadeném rozhodnutí. Vyslovil zásadní nesouhlas, že by žalobce neunesl důkazní břemeno a připomenul, že tuto skutečnost sice žalovaný tvrdí, nicméně odhlíží od toho, že jakýkoliv důkaz, který žalobce v průběhu daňového řízení navrhl, byl správcem daně odmítnut jako nedůvodný, takže navrhované důkazy vlastně nebyly provedeny.

51. Pověřený pracovník žalovaného v plném rozsahu odkázal na písemné vyjádření ze dne 3. 2. 2017. Na rozdíl od zástupce žalobce měl za to, že zdejší soud by měl zvolit při svém rozhodování čtvrtý způsob, a žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Zda soud přeruší řízení na základě předběžně položené otázky, ponechává pověřený pracovník žalovaného na jeho úvaze. Vyslovil přesvědčení, že se správce daně i žalovaný navrhovanými důkazy řádně zabývali.

IV. Přerušení řízení

52. Následně krajský soud usnesením ze dne 17. 7. 2018 řízení přerušil za účelem vyčkání vyslovení názoru SDEU na předběžnou otázku položenou Nejvyšším správním soudem jeho usnesením ze dne 29. 6. 2017, č.j. 9 Afs 137/2016-60 ve skutkově i právně obdobné věci.
53. Dne 27. 11. 2019 vydal zdejší soud usnesení č. j. 31 Af 68/2016-93, na základě něhož pokračuje v řízení přerušeném k datu 27. 7. 2018 a to v reakci na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 12. 2018 č. C-414/17, který rozhodl o předběžných otázkách, které mu ve skutkově a právně obdobné věci položil Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 26. 9. 2017, č.j. 9 Afs 137/2016 – 60.

V. Doplnění vyjádření žalovaného po vydání rozsudku SDEU

54. Žalovaný s odkazem na shora vzpomínaný rozsudek SDEU uvedl, že jedním z argumentů, kterým žalobce v žalobě brojí proti závěrům žalovaného v napadeném rozhodnutí, je podmíněnost dodávky osvobozené od daně spotřební daní, resp. režimem podmíněného osvobození od spotřební daně. Jak je však zřejmé z předmětného rozsudku, SDEU tomuto argumentu nedal za pravdu a uvedl, že požadavky vyplývající z předpisů o spotřebních daních se nedotýkají v žádném případě podmínek upravujících převod vlastnického práva ke zboží nebo převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník. K věci dále připomenul, že spor mezi žalobcem žalovaným se týká neoprávněně uplatněného nároku na odpočet daně z tuzemských plnění.
55. Byl to tedy, dle názoru žalovaného, žalobce, který předmětný nárok na odpočet tvrdil, tudíž tvrdil, že jeho transakce byla uskutečněna s místem plnění v tuzemsku. Naopak správce daně ani žalovaný v řízení na rozdíl od žalobce nikdy netvrdili, že se transakce uskutečnila v tuzemsku. Proto správce daně ani žalovaného k tomuto tvrzení důkazní břemeno stíhat nemůže. Nositelem důkazního břemena je žalobce, který své tvrzení o přijaté transakci v tuzemsku neprokázal a nerozptýlil důvodné pochybnosti správce daně. Pokud žalovaný následně v napadeném rozhodnutí uzavřel, že se v případě předmětných transakcí žalobce jedná v souladu s ust. § 16 zákona o DPH o pořízení zboží z jiného členského státu, učinil tak právě z důvodu nutnosti dostát požadavkům základní zásady

společného systému DPH, a to zcela v souladu se zjištěními vyplývajícími z daňového řízení, jakož i z předmětné judikatury SDEU k intrakomunitárním dodávkám spojeným s jednou přepravou.

56. Žalobce tvrdil, že pohonné hmoty byly dopravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a tato skutečnost vylučovala, aby žalobce nakládal s pohonnými hmotami jako vlastník. K tomu žalovaný podotkl, že je třeba rozlišovat mezi právem nakládat se zbožím jako vlastník a právem nakládat se zbožím zcela libovolně.
57. V daném případě se jednalo o postupné obchody s pohonnými hmotami, jež byly spojeny pouze s jedinou přepravou, a to z místa nakládky pohonných hmot v jiném členském státě do místa vykládky v České republice s tím, že přepravu pohonných hmot realizoval sám žalobce. V souvislosti s komplexním vyhodnocením skutečností vycházel žalovaný i ze záměrů žalobce v okamžiku pořízení dotčeného zboží, jsou-li podpořeny objektivními skutečnostmi. Posouzení toho, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, se totiž v žádném případě neodvíjí od splnění určitých formálních náležitostí, ale od možnosti fakticky se zbožím nakládat jako vlastník. Jinými slovy je důležitý objektivní stav věci, nikoliv situace „na papíře“. S ohledem na zjištěné skutečnosti potom konstatoval, že přepravu pohonných hmoty realizoval sám žalobce, a to na vlastní náklady, v pronajatých vozidlech, přičemž přepravu sám organizoval a ve všech případech byl i odběratelem předmětného zboží – pohonných hmot, přičemž se tak stalo v průběhu jediné přepravy. Dále žalovaný dodal, že to, zda určité dodávce předchází či po ní následuje dodávka spojená s režimem spotřební daně, není nikterak určující pro to, která dávka má být kvalifikována jako intrakomunitární - tj. na jedné straně jako pořízení zboží uvnitř Společenství a na druhé straně jako od daně osvobozené dodání zboží uvnitř Společenství. Uvedený závěr rovněž jednoznačně vyplývá z předmětného rozsudku SDEU, v němž je uvedeno, že „Pro účely určení, kterému pořízení v řetězci dotčeném ve věci v původním řízení musí být přičtena jediná přeprava uvnitř Společenství, a které pořízení tudíž musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, přísluší předkládajícímu soudu provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu a zejména určit, v kterém okamžiku došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Arex. V případě, že k tomuto převodu došlo před tím, než se uskutečnila přeprava uvnitř Společenství, musí být tato přeprava přičtena pořízení uskutečněnému společností Arex, a toto pořízení tudíž musí být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství. V rámci tohoto celkového posouzení však okolnost, že se přeprava pohonných hmot, o něž jde ve věci v původním řízení, uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení dotčených ve věci v původním řízení musí být uvedena přeprava přičtena. Judikatura připomenutá v bodě 70 tohoto rozsudku totiž činí přičtení přepravy jednomu či druhému pořízení z řetězce po sobě následujících pořízení v zásadě závislým na časovém kritériu, když klade důraz na okamžik, ke kterému byly naplněny podmínky týkající se přepravy uvnitř Společenství a podmínka týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník“.
58. Závěry SDEU ve věci rozsudku AREX se dle žalovaného naprosto shodují se závěry žalovaného v nyní posuzovaném případě.
59. Na základě uvedeného žalovaný uzavřel, že po celou dobu řízení postupoval zcela v souladu s konstantní judikaturou SDEU, která v otázce posuzování hmotněprávních podmínek vyplývajících ze směrnice, v tomto případě konkrétně otázky určení, které z

dodávek musí být alokována přeprava zboží, a tudíž, která musí být kvalifikována jako pořízení zboží uvnitř Společenství, se přitom nezměnila ani po vydání rozsudku AREX. Pro určení, která z dodávek bude na jedné straně představovat pořízení zboží uvnitř Společenství a na straně druhé (od daně osvobozené) dodání zboží uvnitř Společenství, platí stále stejná pravidla, která jsou důsledně aplikována žalovaným. Režim spotřební daně tato pravidla, jako rozhodl SDEU v rozsudku AREX, nikterak nenarušil.

VI. Doplnění vyjádření žalobce po vydání rozsudku SDEU

60. V reakci na rozsudek SDEU žalovaný uvedl, že v dané věci uvedený soud pouze odmítl provázanost režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s daní z přidané hodnoty. Rozhodně neoznačil postup žalovaného za správný, jak se snažil žalovaný uvádět.
61. Dále upozornil i na další případ, ve kterém byla ve skutkově shodné věci položena předběžná otázka SDEU, a to ve věci *Herst C- 401/18*.
62. Dále uvedl, že žalovaný vychází z judikátů SDEU *EMAG C-245/04* a *EuroTyre C-430/09*. Z výše uvedeného rozsudku AREX je zřejmé, že se soud zmiňuje pouze o judikátu EMAG, a to v souvislosti s tím, že přepravu lze v případě řetězových dodávek přiřadit pouze jedné dodávce, což je obecný princip, který není nutno dokládat judikaturou. Pokud tedy žalovaný činí z rozsudků EMAG a EuroTyre nějaké závěry, tak tyto závěry rozsudkem AREX nebyly podpořeny. Z rozsudku resp. z generálního stanoviska naopak vyplývá, že názor Stanislava Kryla, na který se žalovaný odkazuje, je závěrem chybným.
63. Žalobce rovněž konstatoval, že postup žalovaného je tak i nadále v přímém rozporu s právními větami rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č.j. 5 Afs 77/2015-43, kde je uvedeno, a které zmíněný judikát SDEU AREX nepopřel:
- I. V případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani z přidané hodnoty, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jediné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či dalšímu dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností posuzovaného případu (nikoliv jen například s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).
- II. Prvním pořizovatelem nemusí nutně být vždy bez dalšího osoba, která přepravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Není vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s přepravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující - pořizovatel (§ 7 odst. 2 zákona o DPH).
- III. Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být nutně vždy jen místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek, neboť v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde jen na počátku a konci této přepravy (§ 7 odst. 2 zákona o DPH).
64. Dále žalobce uvedl, že zboží pochopitelně vlastníka mělo, a tento vlastník s ním mohl po dobu přepravy disponovat a dávat instrukce. Právě proto žalobce tvrdí, že je nutné zjistit tohoto vlastníka a tím, že žalovaný posuzoval okamžik přechodu vlastnictví pouze podle

nakládky zboží, zatížil toto řízení vadou nepřezkoumatelnosti. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, čj. 2 Afs 155/2016 - 70, konkrétně v bodu [58], je jasně uvedeno, že stěžovatelka byla v době přepravy pouze v pozici detentora.

VII. Jednání soudu dne 15. 1. 2020

65. Při nařízeném jednání zástupce žalobce ve vazbě na rozsudek SDEU ve věci AREX konstatoval, že již bylo najisto postaveno, že režim podmíněného osvobození od spotřební daně nelze spojovat s režimem daně z přidané hodnoty. Rozhodnutí SDEU označil za překvapivé. Dále uvedl, že z rozsudku sice vyplynulo, že spotřební daň nesouvisí s daní z přidané hodnoty, nicméně pokud dodavatelé vyčíslili českou spotřební daň, nemohli by tak učinit, pokud by zboží bylo předáno v Rakousku. Tím je dle názoru žalobce deklarován okamžik přechodu vlastnictví k předmětnému zboží a jasně z něho vyplývá časová posloupnost. Dále uvedl, že určení místa zdanitelného plnění závisí na posouzení právní otázky a v tomto případě leží bezesporu důkazní břemeno na správci daně a ten je neunesl. Napadené rozhodnutí proto označil za nepřezkoumatelné, neboť správce daně neposoudil veškeré okolnosti tak, jak to ukládá judikatura SDEU.

VIII. Přezkoumání věci krajským soudem a Nejvyšším správním soudem

66. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečně zabýval otázkou přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Proto napadené rozhodnutí krajský soud zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Rozsudek zdejšího soudu pak byl zrušen Nejvyšším správním soudem dne 25. 11. 2020, č.j. 9 Afs 53/2020-69. Následně Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 19. 5. 2022, č.j. 9 Afs 227/2021-68. Kasační soud v těchto rozsudcích označil závěry krajského soudu za chybné a provedl vlastní hodnocení procesní situace v daňovém řízení a shrnul, že žalovaný komplexně hodnotil relevantní okolnosti s tím, že jeho rozhodnutí je přezkoumatelné. Následně uvedl obecná východiska pro hodnocení věci samé. Zdůraznil přitom, že však sám projednávanou věc neposuzoval. Dále konstatoval, že doplnění žaloby není opožděné, protože většina námitek se obsahově překrývá s včasnými žalobními body. Výjimku tvoří pouze námitka dvojího zdanění. Tato argumentace je tedy nová a opožděná.

IX. Doplnění žaloby

67. Po vyslovení názoru na projednávanou věc ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 53/2020, žalobce v doplnění žaloby konstatoval, že souhlasil a souhlasí s původním závěrem Krajského soudu v Hradci Králové, který ve zrušeném rozsudku ze dne 24. 1. 2020, č. j. 31 Af 68/2016 – 111, dospěl k závěru, že se finanční orgány nedostatečně zabývaly otázkou přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce, zejména pak, že se vůbec nezabývaly otázkou okamžiku soukromoprávního převodu vlastnického práva na žalobce, kterou vůbec neposoudily. Jakkoliv žalobce nesouhlasí se závěrem Nejvyššího správního soudu, že se finanční orgány přezkoumatelně zabývaly otázkou přechodu oprávnění nakládat se pohonnými hmotami jako vlastník na žalobce, žalobce dodává, že finanční orgány skutečně neposoudily otázku přechodu práva nakládat s PHM jako vlastník na žalobce v souladu se zákonem, resp. nepřihlédly ke všem rozhodným okolnostem případu a svým

formalistickým postupem ve vztahu k prokázání místa a okamžiku poskytnutí plnění (resp. místa a okamžiku přechodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastník na žalobce). Žalobce poukazuje na to, že oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník přešlo na žalobce od jeho dodavatelů na území České republiky (a že tedy pohonné hmoty byly žalobci dodány s místem plnění v České republice), a že tudíž žalobce uplatnil odpočet na DPH na vstupu u předmětných dodávek PHM plně v souladu se zákonem.

68. Zároveň žalobce podotýká, že problematika odpočtu DPH při realizaci řetězových obchodů s PHM prošla v judikatuře SDEU i Nejvyššího správního soudu velmi dynamickým vývojem. Jakkoliv si je žalobce vědom toho, že Soudní dvůr Evropské unie učinil závěr, že jeho výklad směrnice o DPH se má vztahovat rovněž na případy, které se udály před vydáním jednotlivých rozsudků vztahujících se k problematice řetězových obchodů s PHM (a tedy před vyjasněním alespoň některých dílčích sporných otázek mezi žalobcem a žalovaným), je podle žalobce nutné nahlížet na jednání při realizaci obchodních transakcí a argumentaci žalobce v rámci daňové kontroly materiálně v tom ohledu, že vždy vycházel z toho, že uplatňuje nárok na odpočet na DPH v souladu se zákonem o DPH, byť v některých fázích daňového řízení, a to právě s ohledem na to dynamicky se měnící judikaturu, zdůrazňoval ty aspekty projednávané věci a skutkových okolností případu (a s tím souvisejícího uplatňovaného nároku na odpočet DPH), které v tehdejší judikatuře SDEU a Nejvyššího správního soudu byly pro projednání jeho věci vnímány jako klíčové, např. to, že v rámci jednotlivých transakcí, resp. v některých jejich fázích, vystupoval de facto a z materiálního pohledu v roli dopravce (a že tedy a contrario nemohl být organizátorem dopravy, jak dovozují finanční orgány).
69. Žalobce poukazuje, že mu finanční orgány odepřely odpočet na DPH na vstupu u těch transakcí, při kterých žalobce dále dodával PHM jiným (od žalobce odlišným) společnostem, které měly ve svém názvu označení uvedeno EUROBIT, přičemž tyto od žalobce odlišné subjekty buď následně prodávaly PHM finálním zákazníkům na čerpacích stanicích, nebo ještě jiným dalším odběratelům. Nicméně právě z toho důvodu, že žalobce dodával PHM do čerpacích stanic, resp. dalšímu subjektu, který následně prodával PHM dalšímu odběrateli, žalobce poukazuje na to, že v daných transakcích vystupoval v roli (a to minimálně z materiálního pohledu) blízké dopravci, neboť PHM dodával dalším subjektům, které následně prodávaly zboží dalším zákazníkům (buď finálním spotřebitelům, nebo dalším zákazníkům). Žalobce dále poukazuje, že v jiných případech, v nichž žalobce postupoval obdobně a dodal PHM, např. společnosti Tank ONO, s.r.o., která následně prodávala PHM na svých čerpacích stanicích finálním zákazníkům, přitom nebyla z pohledu finančních orgánů dodávka PHM a uplatnění odpočtu na DPH na vstupu z této dodávky žalobcem nijak ze strany finančních orgánů zpochybňována, resp. zpochybněna. Pro úplnost žalobce dodává, že jej nelze (v případě transakcí, které finanční orgány zpochybňovaly) v žádném případě ztotožňovat s jeho vlastními odběrateli a považovat je za součást žalobce, jak do značné míry (minimálně implicitně) dovozují finanční orgány. Mezi žalobcem a jeho odběrateli (byť měli ve svém označení rovněž obsaženy název EUROBIT) byly nastaveny řádné smluvní, ale zejména tržní obchodní, vztahy.
70. Žalobci v dané souvislosti není zřejmé, a finanční orgány se danou otázkou ani nezabývaly a nijak blíže nevysvětlily, proč v případě obdobně probíhajících transakcí, v nichž byli odběrateli jiné společnosti, které neměly ve svém označení uvedeno

EUROBIT, nároky na odpočet DPH finanční orgány uznaly žalobci jako zákonné, ačkoliv byl průběh daných transakcí shodný a probíhal obdobně a v případě odběratelů majících v označení uvedeno EUROBIT nároky na odpočet DPH zpochybňovaly. V postupu finančních orgánů tak lze vidět přinejmenším náznaky „dvojího metru“, neboť jen v případě některých dodávek byla oprávněnost odpočtů finančními orgány zpochybňována, avšak v jiných (svým obsahem shodných) případech k tomuto nedocházelo, což z pohledu žalobce směřuje proti legitimnímu očekávání žalobce, že budou jednotlivé obchodní transakce posuzovány vždy obdobným způsobem.

71. Pokud by se finanční orgány skutečně zabývaly povahou jednotlivých transakcí a ty řádně vyhodnotily, nemohly by dospět k závěru o nezákonnosti uplatněného odpočtu na DPH. Postup finančních orgánů současně nabourává i právní jistotu daňových subjektů, neboť ty v důsledku nadužívání závěrů o neunesení důkazního břemene ze strany finančních orgánů nejsou schopny z rozhodovací praxe finančních orgánů seznat, jaký je (právní) názor finančních orgánů na posuzování otázky přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník, a tudíž ani není dost možné či reálné se do budoucna vyhnout problémům při posuzování zákonnosti nároků na odpočet, neboť daňové subjekty neznají náhled finančních orgánů na právní vyhodnocení daných konkrétních obchodních transakcí. Žalobce dodává, že si je vědom toho, že správa daní je spojená se zásadou autoaplikace daňových předpisů. Na druhou stranu zde v kontrapozici se zásadou autoaplikace stojí zásada legitimního očekávání, kterou je nutné vnímat jako součást zásad tvořících ústavní pořádek České republiky, a tudíž nemůže být zásadou autoaplikace „přebita,“ a to i z toho důvodu, že za řádné právní posouzení věci samé, resp. právní hodnocení konkrétní skutkové situace, jsou zodpovědné finanční orgány.
72. Zároveň finanční orgány, o čemž svědčí i obsah zprávy o daňové kontrole, rozhodnutí žalovaného, vyjádření k žalobě, následná kasační stížnost (i aktuální rozhodovací praxe správních soudů), v době posuzování projednávané věci neměly jasno o tom, jak na projednávanou věc konkrétně nahlížet, resp. nebylo z jejich strany zřejmé, co by měly daňové subjekty prokazovat, aby (vůbec) mohly důkazní břemeno ohledně zákonnosti uplatněného nároku na DPH unést a z pohledu žalobce se primárně snažily postupovat naopak tak, aby žalobce důkazní břemeno unést nemohl.
73. Žalobce poukazuje, že finanční orgány již na samotném počátku daňové kontroly zaujaly velice subjektivní právní názor, že žalobce měl být organizátorem dopravy PHM, v důsledku čehož mělo z pohledu finančních orgánů dojít k přechodu oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na žalobce na území jiného členského státu právě v okamžiku načerpání pohonných hmot do cisteren jednotlivých nákladních automobilů. Načerpání PHM přitom finanční orgány považovaly zcela od počátku za rozhodující, aniž by se v širším a komplexním rozsahu více zabývaly veškerými skutkovými a právními souvislostmi toho, kdy a kde skutečně došlo k převodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce, jak požaduje současná judikatura SDEU a Nejvyššího správního soudu.
74. Návrhy na provedení dokazování ohledně těch skutečností, které měly prokázat to, že žalobce nemohl reálně ovlivnit průběh dopravy a že ji tedy ani nemohl organizovat, přitom finanční orgány ignorovaly a navrhované důkazy vůbec neprovedly.
75. Žalobce pro lepší přehlednost podotýká, že smyslem žalobcovy argumentace v tom směru, že v předmětných transakcích vystupoval v roli, která z materiálního pohledu

byla blízká pozici dopravce, nebylo umožnit správci daně, aby mohl dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání zákonnosti uplatněného odpočtu na DPH, ale naopak cílem bylo poukázat na skutečnost, že z materiálního pohledu žalobce v předmětných obchodních transakcích vystupoval v pozici blízké dopravci a že tedy nemohl reálně ovlivňovat průběh dopravy a že ani nebyl jejím organizátorem.

76. Podle žalobce platí, že pokud existuje možnost, aby daňový subjekt mohl unést důkazní břemeno (a ta v případě žalobce bezpochyby existovala), má být úkolem finančních orgánů, s ohledem na zájem na řádném a zákonném stanovení daňové povinnosti, umožnit daňovému subjektu unést důkazní břemeno ohledně prokázání existence nároku na odpočet DPH. Pokud tedy finanční orgány vyhodnotily, že žalobce nemohl v předmětných transakcích vystupovat výlučně v roli dopravce, neměly jej vůbec vyzývat k prokázání té skutečnosti, že v řízení vystupoval jako dopravce, obzvláště bylo-li zřejmé, že finanční orgány mohou a mají uznat uplatňovaný nárok jako zákonný, pokud by žalobce prokázal, že k přechodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastník na žalobce došlo na území České republiky. Žalobce správci daně přitom předkládal jednotlivé důkazní návrhy, které však zůstaly ze strany finančních orgánů bez povšimnutí. Nastíněnou argumentaci je nutné vnímat v kontextu toho, že finanční orgány totiž nutně věděly (resp. jako entity znalé práva vědět měly) o tom, že by právě při prokázání přechodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastník na žalobce na území České republiky (o což žalobce usiloval a k čemuž navrhoval i provedení důkazů) musely uznat uplatňovaný odpočet jako zákonný. S ohledem na výše uvedené tak bylo z pohledu žalobce povinností finančních orgánů nikoliv žalobce vyzvat k prokázání skutečností, jež prokázat nemohl, ale naopak měly finanční orgány provést navržené důkazy a následně případně žalobci vysvětlit, v čem konkrétně má svou aktivitu „zlepšit“, aby unesl důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že k přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník došlo na území České republiky. Finanční orgány tak nemohou při svých procesních postupech ustát ve své aktivitě v tom směru, že by toliko vznesly pochybnosti, ale už by více neosvětlily, jakým způsobem je možné (alespoň v elementární rovině) tyto pochybnosti rozptýlit, jak to učinily v případě žalobce. Určitě navíc nelze daňové subjekty vyzývat k prokázání skutečností, které nemohou prokázat, nebo vyzývat k prokázání skutečností, jež nemohou vést k unesení důkazního břemene ohledně rozhodného předmětu řízení.
77. Argumentace žalobce ve vztahu • k omezením s možností volně nakládat s PHM po načerpání PHM plynoucím pro žalobce ze soukromoprávních ujednání s jeho dodavatelem, • ani plynoucí z veřejnoprávních omezení spojených s nakládáním s PHM v režimu podmíněného osvobození od daně přitom podle správce daně nemají mít žádný vliv na otázku přechodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastník a • provedené, ani navrhované důkazy nemohly podle správce daně ničeho změnit na jeho závěrech, že místo plnění bylo v jiném členském státě a k přechodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastník došlo již v jiném členském státě.
78. Žalobce pro lepší přehlednost dodává, že nastíněný právní názor ve světle aktuální (a níže podrobně odkazované) judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu neobstojí. Žalobce přitom v dané souvislosti poukázal, že za účelem prokázání místa a okamžiku přechodu práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník vůči finančním orgánům učinil řadu důkazních návrhů, které buď finanční orgány ponechaly bez povšimnutí, • nebo se jimi odmítly zabývat, neboť (z pohledu finančních orgánů) nemohly ničeho

změnit na závěru, že k přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce došlo již stočením pohonných hmot do cisterny v jiném členském státě. Tento závěr se týkal zejména návrhu na provedení důkazů výsledkem svědků, CMR listinami a doklady AAD, resp. e-AD i požadavku žalobce na další zkoumání osudu DPH v obchodním řetězci žalobce předcházejícím. Přitom z pohledu žalobce navrhované důkazy byly a jsou nepochybně způsobilé prokázat, že místem plnění a místem přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník byla Česká republika. Žalobce přitom opakuje, že předložil nemalé množství důkazních prostředků, navrhoval provedení řady důkazních návrhů (ověření projevů vůle jeho dodavatelů výsledkem svědků [statutárních orgánů dodavatelů žalobce], čímž chtěl žalobce prokázat obsah smluvních ujednání se svými dodavateli i způsob provádění objednávek), tedy žalobce byl v řízení před finančními orgány procesně aktivní a činil nemalou řadu důkazních návrhů se záměrem unést své důkazní břemeno ohledně prokázání místa plnění v České republice a tím pádem i zákonnosti uplatňovaného nároku na odpočet DPH z přezkoumávaných dodávek PHM. Zde pro úplnost žalobce dodává, že případnou absenci písemných kupních smluv lze např. nahradit výsledkem osob, které ústní dohody se žalobcem uzavíraly, a nelze tudíž bez dalšího dovozovat neexistenci smluvních vztahů či konkrétních smluvních ujednání, zvláště není-li povinností soukromoprávních subjektů činit veškerá smluvní ujednání písemně. Případně i způsob provádění objednávek či zasílání cenových nabídek je možné potvrdit prostřednictvím výsledku příslušných osob, jejichž výsledek žalobce navrhoval. Současně žalobce upozorňuje, že řadu důkazů nelze provést bez aktivního přístupu finančních orgánů, neboť žalobce není oprávněn sám předvolávat svědky, nicméně je oprávněn navrhnout provedení jejich výsledku, čímž takovouto procesní aktivitou žalobce nutně cílil právě k prokázání unesení důkazního břemene. Důkazní návrhy předestřené žalobcem přitom zůstaly ze strany správce daně či žalovaného bez povšimnutí.

79. Žalobce na tomto místě poukazuje, že finanční orgány oproti své dřívější praxi aktuálně (a to nejspíše pod vlivem níže citované judikatury Nejvyššího správního soudu) započaly v případě obchodních transakcí, jež svou povahou byly velmi blízké transakcím prováděným žalobcem, zkoumat a posuzovat okolnosti jednotlivých obchodních transakcí v jejich komplexním pohledu. Jinými slovy, z pohledu žalobce finanční orgány (alespoň implicitně) svým procesním postupem uznaly, že otázku přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník je nezbytné zkoumat v jejím komplexním rozsahu a započaly tak v jiných řízeních činit kroky ke zjištění komplexních okolností realizace obchodních transakcí. Konkrétně žalobce poukazuje na to, že v případě daňového subjektu Ing. Martin Divišek s.r.o. finanční orgány započaly s prováděním svědeckých výpovědí subjektů (resp. osob za tyto subjekty jednajících) obchodujících s Ing. Martin Divišek s.r.o. v pozici dodavatelů (a to nejen v případě dodávek PHM, ale i dodávek MEŘO), kterým byl mj. i žalobce. Správce daně přitom jednateli žalobce položil mj. tyto otázky: • „Od koho společnost EUROBIT GROUP s.r.o. nakoupila zboží PHM, které následně prodala obchodní společnosti Ing. Martin Divišek s.r.o.“ • „Nepořizovali jste tedy zboží přímo od výrobců?“ • „Kdo určoval místo nakládky?“ • „Kdo za EUROBIT GROUP s.r.o. byl přítomen stáčení zboží PHM do cisteren?“ • „Kdo mohl místo vykládky zboží u konečného příjemce v průběhu jeho dopravy od místa propuštění do režimu volného oběhu měnit?“ • „Nastala někdy v průběhu dodávek zboží PHM v roce 2012 pro obchodní společnost Ing. Martin Divišek s.r.o. škodní událost, a jak byla případně vyřešena?“ Z obsahu svědeckých výpovědí a z otázek kladených správcem daně

je zřejmé, že správce daně uznává nezbytnost komplexního zkoumání rozhodných okolností případu, včetně zkoumání celého obchodního řetězce a že současně správce daně započal provádět svědecké výpovědi, které v případě žalobce a jeho dodavatelů setrvale odmítal v průběhu daňové kontroly provést pro jejich domnělou nadbytečnost. Z obsahu otázek správce daně je přitom zřejmé, že se správce daně má (patrně) v úmyslu zabývat otázkou přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník na dané konkrétní subjekty v komplexním rozsahu, neboť se svědků dotazoval na otázky související s převodem soukromoprávního vlastnictví, přechodem rizika nebezpečí na zboží, otázkami souvisejícím s odpovědností za zboží při přepravě atd. Právě i aktuální postup správce daně v odkazovaném řízení se společností Ing. Martin Divišek s.r.o. tak z pohledu žalobce jednoznačně svědčí o tom, že dřívější postup finančních orgánů v řízení vedeném s žalobcem nebyl v souladu se zákonem. Důkazní návrh: - Důkaz listinou - protokolem o výsledku svědka p. M. T., konaného dne 21. 9. 2021 u Specializovaného finančního úřadu, Územní pracoviště v Hradci Králové, č. j. 149042/21/4227-21793-608612 15/37 1.45.

80. V dané souvislosti žalobce poukazuje, na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020–67 a ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021–79. Z nich dle žalobce plyne, že při posuzování případu žalobce skutečně nelze postupovat výše uvedeným zjednodušujícím a formalistickým způsobem, jak to učinily finanční orgány, neboť z pohledu Nejvyššího správního soudu okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník musí být vyhodnocen v celém komplexu všech okolností jednotlivých na sebe navazujících obchodních transakcí a nelze jej dovozovat z jedné jediné skutečnosti (načerpání pohonných hmot do cisterny). Současně Nejvyšší správní soud zdůraznil, že je nezbytné se zabývat i osudem daňových povinností jednotlivých článků obchodního řetězce předcházející žalobce a to s cílem zamezit dvojímu zdanění proběhnuvších transakcí. Žalobce si je přitom vědom, že veškeré důkazní návrhy i důkazy již provedené vždy jednotlivě a samy o sobě stojící samostatně by (patrně) nebyly způsobilé prokázat okamžik přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce na území České republiky v okamžiku převodu vlastnického práva na žalobce ze strany jeho přímých dodavatelů. Žalobce však dodává, že vždy naopak poukazoval na jednotlivé důkazy v jejich komplexních souvislostech a poukazoval ve svých podáních i na konkrétní nastavení jednotlivých smluvních vztahů (jež se samozřejmě mohly v dílčích detailech u různých dodavatelů lišit, ale vždy jednoznačně bylo místo plnění v České republice). Ostatně i argumentace o tom, že žalobce v části přepravy byl jen dopravcem a teprve následně nabyl i vlastnické právo k PHM přitom směřuje k prokázání toho, že k přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce nutně došlo až na území České republiky.
81. Další významný aspekt projednávané věci, na který žalobce poukazoval a který byl velmi významný pro posouzení okamžiku, kdy a kde přešlo na žalobce oprávnění se zbožím nakládat jako vlastník, je i okamžik, kdy byly na území České republiky uvolněny oprávněným příjemcem do volného daňového oběhu. 1.52. Jakkoliv si je žalobce vědom související judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie (zejména pak rozsudku SDEU ve věci Herst), že režimy výběru spotřební daně a DPH jsou odlišné a nelze je na sebe bez dalšího vázat, i přesto žalobce dodává, že je i okamžik uvolnění zboží do volného daňového oběhu oprávněným příjemce zásadní z hlediska přechodu oprávnění na žalobce nakládat s věcí jako její vlastník, protože žalobce nemůže do okamžiku uvolnění PHM do volného daňového oběhu oprávněným příjemcem s

těmito PHM volně (legálně) nakládat a minimálně z hlediska právního „disponování s PHM“ má okamžik uvolnění zboží do volného daňového oběhu značný význam, neboť v tomto okamžiku se rozsah právních možností s pohonnými hmotami různým způsobem nakládat pro jejich vlastníka na území České republiky notně rozšiřuje. Soudní dvůr Evropské unie nicméně v citovaném rozsudku neuvedl, že by skutečnost, že se PHM nacházely v režimu podmíněného osvobození od daně, neměla na otázku přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastníkem vůbec žádný vliv, ale naopak že tato skutečnost měla být zhodnocena v komplexním rozsahu s ohledem na další významné okolnosti případu.

82. Žalobce dále poukazuje, že s otázkou přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastníkem přitom úzce souvisí i další významné otázky, jakými jsou: • „osud“ daně z přidané hodnoty hrazené daňovými subjekty v obchodním řetězci před žalobcem, • soukromoprávní převod vlastnického práva, • určení okamžiku, kdy mělo na jednotlivé nabyvatele zboží přejít nebezpečí zkázy na PHM, • kdo měl zodpovídat za rizika plynoucí z převahy pohonných hmot, jež jsou svou povahou nebezpečnými věcmi ve smyslu Evropské dohody o mezinárodní silniční přepravě nebezpečných věcí – ADR apod. Ve vztahu k prokázání těchto skutečností přitom žalobce správci daně navrhoval k provedení celou řadu důkazních návrhů spočívajících jednak ve výsleších statutárních orgánů dodavatelů žalobce, provedení listinných důkazů, atd. Z pohledu žalobce tak nelze bez dalšího dovodit: - že by v rámci přepravy zboží mohl žalobce rozhodovat o právním osudu phm, resp. že by mohl kdykoliv a ve kterékoliv fázi přepravy rozhodnout kupř. o jeho prodeji, - kdy ve skutečnosti tomu bylo naopak, neboť do okamžiku, kdy na žalobce bylo ve finální fázi obchodních transakcí převedeno vlastnické právo k phm jeho přímým dodavatelem, nemohl v plném rozsahu s phm nakládat jako vlastníkem a rozhodnout o jeho prodeji.
83. Konkrétně žalobce poukazuje na to, že pokud by při realizaci dopravy z rafinérie do České republiky např. chtěl zboží vyložit ještě v jiném členském státě, nemohl by tak legálně učinit, neboť by tím porušil předpisy vztahující se k režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. 21/37 1.59. Lze jistě připustit, že veškeré soukromoprávní transakce vždy budou narážet na jistá omezení plynoucí z veřejnoprávních předpisů, které do určité míry omezují možnosti zcela libovolně rozhodovat o osudu určité konkrétní věci. Nicméně právě s ohledem na to, že otázka přechodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastníkem je otázkou výkladu veřejnoprávního předpisu a nesouvisí jen se soukromoprávními otázkami převodu vlastnického práva, ale je nutno ji vnímat v širším kontextu přechodu plné možnosti právně volně nakládat s PHM jako vlastníkem, je nutné přihlížet primárně k těm omezením, jež jsou skutečně spojeny výlučně s okolnostmi převodu oprávnění jako vlastníkem. Jinými slovy, je potřebné v zásadě zjistit a zkoumat rozsah a obsah oprávnění nakládat se zbožím jako vlastníkem a následně zjistit, kdy tento konkrétní plný „balík práv“ přešel, resp. byl převeden, na žalobce. Z uvedeného důvodu tak není přílehlavá argumentace žalovaného o tom, že vždy je vlastnické právo do určité míry omezeno „nějakou“ veřejnoprávní regulací, ale je nutné se zkoumat jen ta práva a omezení, jež jsou s přechodem práva nakládat s PHM jako vlastníkem spojeny a kdy a kde tato práva na žalobce přešly.
84. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že z pohledu finančních orgánů byla rozhodující okolností celého případu skutečnost, že žalobce měl být z pohledu finančních orgánů organizátorem dopravy, z čehož měl podle finančních orgánů vyplynout závěr o tom, že

žalobce získal oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník již v okamžiku stočení PHM do cisteren žalobce v jiném členském státě. Takto zjednodušující závěr však z pohledu žalobce učinit nelze, neboť finanční orgány navzdory předloženým důkazním návrhům blíže nezkoumaly: • faktický průběh předmětných dodání PHM žalobci, • právní vztahy mezi žalobcem a jeho dodavatelem (vzdor důkazním návrhům na provedení výsledků statutárních orgánů dodavatelů žalobce), ani další vztahy v obchodním řetězci před žalobcem, • postup zúčastněných osob při zadávání a vyřizování objednávek a • okolnosti nakládání PHM do dopravních prostředků či realizace plateb. Finanční orgány se přitom odmítly zabývat i osudem daně z přidané hodnoty, jež měla být a prokazatelně i byla státem vybrána u článků řetězce předcházející žalobce, což lze prokázat i výsledkem statutárních orgánů dodavatelů žalobce a jejich dodavatelů, přičemž současně zmíněné zavádá žalobci logickou domněnku, že odpočty DPH v předcházejících fázích obchodních transakcí byly daným subjektům řádně jako zákonné uznány, resp. že mohla být a zřejmě byla DPH vybrána vícekrát (tedy jednak došlo k výběru DPH od žalobce, ale současně došlo i k výběru DPH od jednotlivých „českých“ článků celého obchodního řetězce přecházejícího žalobce), čímž by byl narušen princip neutrality DPH. I touto skutečností se však finanční orgány odmítly zabývat.

85. Žalobce dále poukazuje, že jeho logickou domněnku o tom, že některým „českým článkům“ obchodního řetězce při řetězových nákupech zboží z jiného členského státu (zde konkrétně Německa) nebyly odeprény odpočty na DPH, resp. že tyto subjekty, které svým dodavatelům DPH účtovaly, DPH i následně řádně uhradily ve prospěch státního rozpočtu, podporuje i obsah svědecké výpovědi svědka p. F. J. v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem Ing. Martin Divišek s.r.o., na které již odkazoval žalobce výše. Svědek p. F. J. (jednatel společnosti FABIO PRODUKT spol. s r.o., která byla v pozici dodavatele společnosti Ing. Martin Divišek s.r.o., a u jejichž dodávek MEŘO původem z Německa od výrobce VERBIO Vereinigte BioEnergie AG byl společností Ing. Martin Divišek s.r.o. odeprěn nárok na odpočet DPH – tedy společnost Ing. Martin Divišek s.r.o. byla v daných transakcích v obdobné pozici jako žalobce vůči svým dodavatelům v rámci transakcí zpochybňovaných finančními orgány) v rámci svého výsledku výslovně uvedl, že při transakcích s Ing. Martin Divišek s.r.o. finanční orgány nikdy nezpochybnily místo dodání zboží v ČR, ani nedoměřily společnosti FABIO PRODUKT s.r.o. žádnou daň. Protokol o výsledku svědka p. Františka Jenčeka, konaného dne 21. 9. 2021 u Specializovaného finančního úřadu, Územní pracoviště v Hradci Králové, č. j. 149062/21/4227-21793-608612: „Otázka zástupce daňového subjektu na svědka: Doměřil Vám finanční úřad daň za nějaké zboží dodané obchodní korporaci Ing. Martin Divišek s.r.o. nebo zpochybnil někdy finanční úřad místo dodání tohoto zboží v ČR? Odpověď svědka: Určitě ne.“ Důkazní návrh: - Důkaz listinou - protokolem o výsledku svědka p. F.J..

86. Žalobce dále poukazuje na tu skutečnost, že výše nastíněný postup správce daně Nejvyšší správní soud odmítl v rozsudku ze dne 17. 6. 2020, č. j. 2 Afs 347/2018 – 51, ve kterém uvedl: „posuzuje-li však správce daně takový obchodní případ pro účely daňové, nelze připustit, aby jej nahlížel dvojí optikou. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, zdejší soud judikoval, že rozhoduje-li jeden správce daně o daňové povinnosti odběratele a jiný správce daně o daňové povinnosti dodavatele, přičemž v obou případech správci daně posuzují tutěž dodávku zboží, jsou daňové povinnosti obou daňových subjektů úzce spojeny společným skutkovým dějem, který je rozhodný pro určení daňových povinností obou. Proto, „[v]yjde-li v určitém daňovém

řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení. “ Opačný postup by byl v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení. Správce daně má tedy povinnost s určitostí zjistit podstatu a smysl předmětné transakce a ve vztahu ke všem zúčastněným obchodním partnerům ji kvalifikovat stejně.“

87. Žalobce dále dodává, že je iluzorní představa finančních orgánů o tom, že by žalobce mohl bez dalšího obchodovat s rafinériemi tzv. napřímo a sjednat si dodávku PHM v libovolném množství a ad hoc odebírat někdy jednu, jindy tři cisterny navíc v čase, který by si sám žalobce určil apod. a současně ještě za nejvýhodnější dostupnou cenu plnění. Žalobce poukazuje, že využil svých dodavatelů mj. právě z toho důvodu, že jeho dodavatelé dodávali PHM nejen žalobci samému, ale i dalším odběratelům. Dodavatelé žalobce, právě protože dodávali širšímu okruhu odběratelů, měli skrze svůj dodavatelský řetězec zajištěn širší odběr PHM, • a proto rafinérie prvotním článkům řetězce vyhradily větší možnost odebírat PHM (které tak měly zajištěno větší množství časových slotů pro jednotlivé odběry PHM), • ale současně dodavatelům žalobce nabízeli PHM za mnohem výhodnější ceny, než za které by mohl nakoupit PHM od rafinérií žalobce samotný, pokud by oslovil rafinérie sám za sebe a odebíral jen „své“ množství PHM. Tuto argumentaci žalobce předkládá s cílem doložit, že průběh obchodních transakcí měl své podnikatelsky racionální opodstatnění a nebyl nikdy projevem snahy jakkoliv omezovat daňové příjmy České republiky, nebo narušit výběr DPH v jiném členském státě EU. Naopak žalobce se vždy choval s péčí řádného hospodáře a usiloval to, aby nakoupil a prodal PHM za co nejvýhodnější ceny. Jednání žalobce tak vždy mělo své obchodní a racionální opodstatnění a nikdy nesměřovalo k tomu, aby nedošlo k úhradě daňových povinností, popř. nesměřovalo k jakýmkoliv spekulacím s úhradou, resp. výběrem DPH. Využití nabídky obchodních partnerů na dodání PHM tak bylo v případě žalobce založeno na racionálním rozhodnutí vedeném v duchu péče řádného hospodáře s cílem nakoupit PHM co nejvýhodněji a následně při prodeji realizovat přiměřený zisk (který byl ostatně posléze i plně zdaněn daní z příjmů v prospěch státního rozpočtu České republiky).
88. Žalobce dále poukazuje, že v době realizace obchodních transakcí nedisponoval oprávněním oprávněného příjemce a neměl k dispozici ani povolení k provozování daňového skladu, tudíž PHM nemohl bez zapojení svých dodavatelů (oprávněného příjemce) zajistit. Právě dodavatelé žalobce přitom měli sjednány smluvní vztahy s oprávněnými příjemci, a mohli tak oproti žalobci samému legálně dodat PHM (nacházející se v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně) do České republiky. Z výše uvedeného tak podle žalobce plyne, že ve všech realizovaných obchodních transakcích nutně musely být zastoupeny další dodavatelské subjekty, jejichž přítomnost v řetězci byla zcela nezbytná a měla svůj ekonomicky racionální základ. Tyto dodavatelské subjekty přitom v řetězci svým zapojením nepochybně vytvářely i potřebnou přidanou hodnotu, neboť jejich zapojení nebylo formální, protože: • přímí dodavatelé žalobce prostřednictvím svých smluvních vztahů zajišťovali výhodnější ceny PHM, • oprávněný příjemce zajišťoval, že bude možné legálně dovézt PHM do České republiky a • žalobce zajišťoval dopravní prostředky pro přepravu PHM a odbyt PHM. Žalobce dodává, že nebyl schopen ovlivnit a výslovně určit konkrétní termíny vyzvednutí a následného dodání PHM, které naopak určovali jeho dodavatelé. Proto velmi zjednodušující pohled správce daně, že byl žalobce organizátorem dopravy,

nemůže obstát, neboť žalobce nemohl ovlivnit termín načerpání a následného dodání a byl v daném ohledu vázán pokyny vlastního dodavatele. Navíc žalobce nemohl určit ani konkrétní cestu, kterou nákladní automobil s PHM tzv. pojede, byť by to pro něj bylo v řadě případů nepochybně výhodnější (a jako organizátorem dopravy by toho nepochybně dosáhl).

89. Dále žalobce v doplnění žaloby podrobně popsal průběh spolupráce se společností MV PLUS s.r.o., průběh spolupráce se společností ZEROGAS Plus s.r.o., průběh spolupráce se společností KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o., průběh spolupráce se společností COSTARELLA s.r.o., průběh spolupráce se společností TM - komodity s.r.o., průběh spolupráce se společností LEDOPA GROUP s.r.o., průběh spolupráce se společností Croft s.r.o.
90. Žalobce k těmto obchodním transakcím dodává, že jeho dodavatelé PHM byly vždy ve všech popisovaných obchodních případech české obchodní společnosti, což vedlo žalobce k legitimnímu závěru, na kterém setrvává i nadále, že místo plnění bylo ve všech ze strany finančních orgánů zpochybňovaných případech vždy v České republice a že k přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastníkem na žalobce došlo až v České republice po převodu vlastnického práva na žalobce po uvolnění PHM do volného daňového oběhu. Současně z odkazovaných dokladů vyplývá, že (patrně), přičemž se jedná o domněnku žalobce, kterou do určité míry potvrzují i předložené doklady, dodavatelé žalobce neobchodovali napřímo s rafinériemi a že tedy v řetězci obchodních transakcí nutně musely být (či skutečně byly) zapojeny i další (nejspíše) české obchodní společnosti, které dodávaly PHM dodavatelům žalobce. Žalobce se přitom domnívá, že i dodavatelé žalobce hradili svým dodavatelům kupní cenu za dodávky PHM včetně DPH. Z pohledu žalobce je otázka, zda docházelo v celé „české části“ obchodního řetězce k účtování a úhradě DPH, důležitá nejen z hlediska zamezení případné dvojí úhrady DPH, ale současně i pro posouzení, která jednotlivá obchodní transakce měla mít intrakomunitární povahu. České obchodní společnosti zapojené do obchodního řetězce podle domněnky žalobce rovněž vycházely z toho, že intrakomunitární povahu mělo dodání zboží prvním „českému článku“ obchodního řetězce. Finanční orgány by tudíž měly přihlížet k té skutečnosti, že jednotlivé články „českého“ obchodního řetězce (s vysokou pravděpodobností, byť se jedná o domněnku žalobce) měly za to, že místem plnění u jimi realizovaných dodávek je Česká republika a že zde docházelo obchodování s PHM za kupní ceny společně s (českou) DPH.
91. Žalobce na závěr navrhuje, aby pro případ, že by zdejší soud dospěl k závěru, že finanční orgány řádně a v souladu se zákonem posoudily okamžik a místo přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastníkem na žalobce, a žalobce by tudíž neměl mít nárok odpočet DPH na vstupu u přezkoumávaných obchodních transakcí, předložil zdejší soud Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžné otázky, a to za účelem vyloučení toho, aby v obchodním řetězci došlo ke dvojímu zdanění na dani z přidané hodnoty:
- 1) Musí finanční orgány v situaci, kdy jednak došlo k odepření odpočtu na DPH na vstupu u žalobce, ale žalobce současně prokazatelně uhradil svému obchodnímu partnerovi kupní cenu včetně DPH a současně byla DPH v rámci obchodního řetězce jednotlivými, před žalobcem stojícími, českými subjekty obchodního řetězce odvedena v prospěch státního rozpočtu České republiky, resp. nebylo ze strany finančních orgánů prokázáno a ani tvrzeno a prokazováno, že by k úhradě daně některým ze subjektů v obchodním řetězci nedošlo, takto zjevně nesprávně vybranou daň ex offio započítat na úhradu daně doměřené

žalobci v situaci, kdy je současně zřejmé, že žalobce se v důsledku ukončení podnikatelské činnosti svých obchodních partnerů na svých dřívějších obchodních partnerech nedomůže zpětné úhrady nesprávně uhrazené daně, resp. ani reálně domoci nemůže?

2) Bude-li odpověď na první otázku kladná, bude namísto, aby finanční orgány z moci úřední započítaly na úhradu DPH doměřené žalobci nejen úhrady provedené žalobcem v prospěch jeho přímých obchodních partnerů, ale i veškerou nesprávně vybranou DPH u všech českých subjektů v řetězci obchodních transakcí nacházejících v řetězci obchodních transakcí před žalobcem?

X. Jednání soudu dne 13. 10. 2021 a dne 2. 11. 2022

92. Při nařízeném jednání konaném **dne 13. 10. 2021** zástupce žalobce připomenul zásadu neutrality daně, tedy povinnost správce daně, aby DPH byla vybrána pouze jednou. Je tedy nutné zabývat se osudem daně v komplexu všech vztahů a skutečností v řetězci. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobce poukázal na nutnost hodnotit důkazy kompletně. Správce daně se však dle žalobce odmítl zabývat důkazy, dle nichž došlo k předání zboží na území ČR. Jednotlivé skutečnosti byly vytrženy z komplexu. Dále odkázal na jiné daňové řízení, v němž nyní správce daně postupuje ve smyslu nové judikatury Nejvyššího správního soudu. V tomto ohledu navrhl provedení důkazů vyplývajících z tohoto řízení. Daňovému subjektu má být umožněno navrhnout provedení důkazů, to však v projednávané věci nenastalo. Správce daně měl provést výslechy svědků a vyhodnotit i obsah listin souvisejících s těmito jednotlivými subjekty. To vše by musel posoudit i ve vztahu k povinnosti platit spotřební daň. Daňový subjekt nese za pochybení v řízení o vybrání spotřební daně odpovědnost. Pokud by správce daně hodnotil postup žalobce v tomto řízení, musel by dovodit, že žalobce v průběhu dopravy nemohl se zbožím nakládat. Dále k bodu 36 zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu uvedl, že odpověď na otázku, kdo je organizátorem přepravy, je složitější, než je v rozsudku vzpomínáno. V projednávané věci měl být řádně zjištěn skutečný organizátor přepravy. Nejvyšší správní soud dle žalobce pomíjí, že přeprava nebezpečných látek podléhá složitému procesu. Upozornil, že spotřební daň byla vybrána na území ČR, z toho dovodil vůli obou stran, aby k přechodu vlastnického práva došlo na území ČR.
93. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, písemné vyjádření k žalobě a závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku 9 Afs 53/2020. Vyslovila přesvědčení, že žalovaný postupoval v souladu s právními předpisy. Žalobce fakticky přepravu realizoval, a nesl náklady za tuto dopravu a fakticky tak mohl ovlivnit, zda k přepravě dojde, či nikoliv. Pokud žalobce odkazuje na jiné daňové řízení, trvala na tom, že každé řízení je jedinečné, nelze takto učiněné závěry přebírat do jiných řízení. Důkazní břemeno bylo v konečném důsledku převedeno zpět na žalobce.
94. V reakci na toto vyjádření zástupce žalobce sdělil, že v rámci předvídatelnosti práva je třeba, aby správce daně postupoval ve skutkově obdobných případech stejně. Je nepřípustné, aby bylo DPH vybráno dvakrát.
95. Při nařízeném jednání konaném **dne 2. 11. 2022** odkázal zástupce žalobce na odůvodnění uvedeném v podané žalobě s upozorněním, že předmětný spor je již značně košatý, takže v průběhu takto rozšířeného časového období se již Nejvyšší správní soud

k problematice, která je předmětem tohoto soudního sporu, vyjádřil i v jiných věcech – např. ve věci daňového subjektu AUTOTRANS PETROL s.r.o. nebo daňového subjektu Ing. Martin Divíšek s.r.o. Zde tento kasační soud uvedl, že je v případě sporu nutno najít odpověď na otázku, na základě jakého právního titulu k právu nakládat s věcí jako vlastník došlo. Dále by měla být posouzena i otázka, zda žalobce měl možnost činit s předmětnou věcí nějaké právní úkony, tedy zda ji mohla prodat či darovat apod. U daňového subjektu Ing. David Divíšek s.r.o. byl žalobce se svojí žalobou úspěšný a názor kasačního soudu v rozsudku vyslovený dává odpověď i pro současně projednávanou věc, neboť se jednalo o obdobná skutková zjištění. Zástupce žalobce odkázal na bod 11 rozsudku Nejvyššího správního soudu, kde byly sumarizovány otázky, o které kasační soud své závěry opíral.

96. Žalovaný při nařízeném jednání odkázal na obsah svých písemných vyjádření předložených v průběhu jednotlivých soudních řízení. Připomenul, že žalobce byl v projednávané věci organizátorem přepravy pohonných hmot, a proto na něho přešlo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník. Připomenul přitom názor kasačního soudu, dle něhož se žalovaný v daňovém řízení a potažmo i v napadeném rozhodnutí nezabýval pouze kritériem dopravy. Dále vyslovil přesvědčení, že ve shora vzpomínaném sporu dotýkajícím se daňového subjektu Ing. Martin Divíšek s.r.o. byly rozhodné skutečnosti projednávané věci oproti současnému sporu odlišné.
97. Krajský soud žalobcovy návrhy na provedení důkazů zamítl jako nedůvodné.

XI. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

98. **Žalovaný ve svém vyjádření** uvedl, že dodání zboží jako autonomní pojem unijního práva musí být vykládán v tom smyslu, že zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem, bez ohledu na to, že z hlediska vnitrostátního soukromého práva na ni nebylo převedeno vlastnické právo, a tedy z hlediska soukromoprávního jí právo věc užívat, zničit, zcizit apod. nespědí. Na základě judikatury u případů, kdy dojde k několika přeprávkám zboží, avšak pouze k jedné přepravě, je třeba tuto přepravu přiřadit některé z transakcí. Za tím účelem je nezbytné posoudit jak průběh přepravy včetně osoby organizátora přepravy, tak i všechny ostatní okolnosti případu. Je třeba zabývat se rovněž tím, kdy na daňový subjekt přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, přičemž tento okamžik nelze hodnotit formálně dle jednotlivých norem soukromého práva členských států (jež se mohou lišit), avšak je třeba vycházet z autonomního pojetí, které definoval SDEU. V tomto pojetí je tak upřednostněno materiální a faktické hledisko, které reflektuje konkrétní okolnosti případu. Nabytí vlastnického práva dle vnitrostátních předpisů není absolutním kritériem pro posouzení otázky, kdy žalobce nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu daňových předpisů. Dodání zboží (převod práva nakládat s věcí jako vlastník) nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů. Ačkoli ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu Směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva, existují z tohoto obecného pravidla 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.

99. V nyní řešeném případě tak trval žalovaný na tom, že žalobce byl organizátorem přepravy předmětných plnění a na něj také přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při nakládce PHM v JČS. Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí neomezil pouze na konstrukci, že již pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo jediným kritériem, kterým se správce daně i žalovaný zabývali.
100. Z postoupeného spisového materiálu vyplývá, že bylo zjištěno: - předání a převzetí těchto PHM nebyl přítomen nikdo z ostatních společností zapojených do předmětných řetězců, - přepravu PHM si zajišťoval žalobce sám pronajatými dopravními prostředky přímo z rafinerií v JČS; neboli zboží žalobce přepravoval na vlastní náklady, v pronajatých vozidlech, přičemž přepravu sám organizoval a ve všech případech byl i odběratelem předmětného zboží, - místo určení bylo na žalobci (v jeho režii), - náklady za přepravu nesl vždy žalobce, - zboží přebíral žalobce sám od prvního článku řetězce v JČS, - všechny dodávky fakticky přepravované žalobcem rovněž nakoupil; ani jednou žalobce nebyl v roli pouhého dopravce, - žalobce tak měl i kontrolu nad kvalitou zboží, - žádný z ostatních článků řetězce s dotčeným zbožím v průběhu přepravy nenakládal jako vlastník ve smyslu judikatury SDEU, - u žalobce došlo k nabytí nakládat se zbožím jako vlastník nakládkou PHM.
101. Žalobce, jak žalovaný s odkazem na názor Nejvyššího správního soudu uvedl, fakticky přepravu z místa nakládky v jiném členském státě zajišťoval a realizoval, nesla náklady na tuto přepravu a jako jediná osoba měla právo disponovat se zbožím po jeho převzetí a nakládce v jiném členském státu po dobu jeho přepravy a fakticky mohla rozhodovat a ovlivnit, zda k této přepravě skutečně dojde. Právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na ni přešlo nejpozději okamžikem výdeje pohonných hmot z daňových skladů a jejich převzetím k přepravě, tedy v jiném členském státě. Stavěl se tak ke zboží, jako by byl jejich vlastník.
102. Kromě skutečnosti, že žalobce přebíral PHM v JČS bylo prokázáno také, že: - v rámci dodávek byla uskutečněna jenom jedna přeprava, a tu realizoval žalobce svými dopravními prostředky, - zboží bylo na dopravní prostředky žalobce nakládáno v rafineriích v JČS, - PHM byly přepravovány během jediného dne v řetězci několika společností, - samotná přeprava probíhala pouze z místa uskladnění PHM přímo na čerpací stanice odběratelů žalobce, - ten předem věděl, že PHM pořizuje od českých dodavatelů a že se jedná o zboží skladované v JČS, - dopravu svému dodavateli nefakturoval, - nakupoval PHM pro svou vlastní ekonomickou činnost a od začátku obchodu je měl v úmyslu pořídit a přepravit pro sebe, nikoliv pro jiný subjekt - žalobce jel do JČS vždy pro PHM, které si sám od svého dodavatele objednal, - žalobce si sám určoval, odkud bude zboží pocházet a který den se bude nakládat. S ohledem na zjištěné skutečnosti, tak žalovaný trvá na tom, že žalobce nevystupovala toliko v roli dopravce, nýbrž jako organizátor přepravy, PHM přebírala k přepravě s prokazatelným záměrem je nakoupit a přepravu okamžitě realizoval. Právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník přešlo na žalobce nejpozději okamžikem výdeje pohonných hmot z daňových skladů a jejich převzetím k přepravě, tedy v jiném členském státě. Navíc, jako jeden z prostředních článků postupných dodávek, je viditelná logická časová posloupnost úkonů, kdy žalobkyně v rámci sjednávání nákupu pohonných hmot musela také téměř

současně zajišťovat jejich odbyt (při vědomí neexistence skladových prostor pro dané zboží). Stavěl se tak ke zboží jako by byl jejich vlastník.

103. Žalovaný připomenul, že právo disponovat s PHM jako vlastník s ohledem na provedené dokazování vykonával již od počátku „řetězce dodání“ žalobce. Deklarovaní dodavatelé byli v rámci předmětných transakcí pasivní (na rozdíl od žalobce), a nebylo tak možné hovořit o jakékoli faktické dispozici těchto deklarovaných dodavatelů s PHM resp. o nabytí práva disponovat s předmětem dodání. Formální zapojení deklarovaných dodavatelů jako dalšího článku v řetězci z nich nemůže činit „skutečné dodavatele“ ve smyslu ZDPH, od nichž by „dodání zboží“ odůvodňovalo nárok na odpočet DPH, neboť v takovém případě by nárok na odpočet na DPH v rozporu s příslušnou právní úpravou a judikaturou byl vázán ryze na předložení „dokladu“, bez ohledu na to, jakým způsobem se daná transakce udála. Tento závěr potvrdil dle žalovaného i Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku.
104. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že závěr finančních orgánů, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, má svědčit o tom, že daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat existenci svého zákonného nároku na odpočet DPH. Nicméně oproti tomu v případě, že má správce daně za to, že místo plnění bylo v jiném členském státě (a daňový subjekt současně prokazuje, že místem plnění byla Česká republika), představuje závěr správce daně, příp. žalovaného, zcela odlišný závěr od tvrzení daňového subjektu, a z povahy věci je proto na správci daně (příp. žalovaném), aby svůj závěr, odlišný od tvrzení daňového subjektu, podpořil i odpovídajícími důkazními prostředky. Žalobce tudíž v dané souvislosti vychází z premisy, že pokud správce daně dospěje k závěru, že místem plnění byl jiný členský stát, nelze postavit závěr o odepření nároku na odpočet DPH na tom závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně uplatňovaného nároku na odpočet DPH. Žalobce přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 – 176. Podle žalobce jsou totiž jednotlivé skutečnosti, které žalovaný tvrdí v bodech 10 a 12 svého vyjádření ze dne 27. 6. 2022, jednak nepřezkoumatelné a další skutečnosti, byť i prokázané, nesvědčí jednotlivě, ale ani ve svém souhrnu, tomu závěru, že by místo plnění v případě dodávek PHM žalobci mělo být v jiném členském státě. Podle žalobce totiž už ze samotného rozsudku ve věci EUROTYPYR plyne, že nelze jeho případ vyhodnocovat zcela izolovaně, resp. ignorovat i uplatňovaný důkazní návrh na to, aby správce daně zjišťoval, jak realizované obchodní transakce hodnotí finanční orgány členského státu místa odeslání PHM. Princip neutrality daně se totiž neuplatní jen u transakcí vnitrostátních, ale musí být respektován i při obchodování mezi subjekty z rozdílných členských států. Jestliže by měl převážet právní názor uplatňovaný českými finančními orgány, pak by měly finanční orgány jiných členských států (německé, rakouské, slovinské) požadovat úhradu DPH po českých subjektech stojících v řetězci před žalobcem. Podle informací dostupných žalobci se tak nikdy nestalo. Mimo jiné i z tohoto důvodu žalobce dovozuje, že výběrem DPH od žalobce dochází k narušení neutrality daně, neboť státní rozpočet České republiky inkasoval DPH jednak od dodavatelů žalobce a dalších českých článků obchodního řetězce a současně DPH požaduje po žalobci. Nadto podle informací dostupných žalobci dokonce prováděly české finanční orgány daňové kontroly českých daňových subjektů stojících před žalobcem za účelem ověření výběru DPH, a tedy státní rozpočet české republiky od subjektů stojících před žalobcem DPH inkasoval. Pro lepší orientaci v podstatě žalobcovy argumentace týkající se narušení neutrality daně žalobce a osvědčující

nezákonnost postupu finančních orgánů krajskému soudu překládá v příloze diagramy, ze kterých plynou důsledky postupu finančních orgánů v případě žalobce. Modelový případ I. se vztahuje na realizaci obchodních transakcí do okamžiku doměření daňové povinnosti žalobci. Žalobce v modelovém případě vystupuje v pozici subjektu CZ III. Modelový případ II. zachycuje důsledky doměření daňové povinnosti žalobci.

105. Podle žalobce je tak zřejmé, že jednáním finančních orgánů dochází k narušení neutrality daně, resp. faktickému dvojímu zdanění. Žalobce současně navrhl, aby krajský soud provedl důkaz listinou – anonymizovaným rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 8. 12. 2021, sp. zn. 42 T 10/2020. Žalobce poukazuje, že se v odkazované věci městský soud zabýval plněním daňových povinností subjektů účastnících se řetězových obchodních transakcí s PHM. Z uvedeného rozsudku zejména plyne, že finanční orgány uplatnily vůči některým subjektům na účastnících se obchodního řetězce s PHM „stejnou taktiku“ doměřování daňových povinností jako proti žalobci (konkrétně obdobným způsobem jako proti žalobci postupovaly finanční orgány i vůči společnosti Ing. Martin Divišek s.r.o.). Zároveň však finanční orgány, jak plyne z rozsudku městského soudu, nejenže doměřily DPH subjektům stojícím v obchodním řetězci takřka na jeho konci (tj. společnosti Ing. Martin Divišek s.r.o. z důvodu odepření nároku na odpočet DPH), ale zároveň DPH doměřovaly všem českým daňovým subjektům zapojeným do obchodního řetězce s tím právním závěrem, že tyto subjekty jsou povinny hradit českou DPH, neboť realizovaly dodání s místem plnění v České republice.
106. Současně žalobce poukázal, že dobrou víru žalobce v zákonnost vlastních postupů při uplatňování nároku na odpočet DPH podporuje rovněž faktický postoj a postup finančních orgánů jiných členských států, které úhradu „zahraniční DPH“ od „českých subjektech“ stojících v řetězci před žalobcem nikdy nepožadovaly. Finanční orgány jiných členských států podle informací, která má žalobce k dispozici, nikdy nezpochybnily osvobození dodávek PHM subjektů z jiných členských států vůči českým subjektům. Přestože náhled finančních orgánů jiných členských států na realizované obchodní transakce je pro nyní projednávanou věc významný, české finanční orgány navrhovaný důkazní prostředek nikdy neprovedly. Žalobce přitom poukázal, že Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku ve věci AREX CZ uvedl, že je to správce daně, kdo má povinnost uvést a prokázat existenci racionálních důvodů pro závěr, že místo plnění mělo být v jiném členském státě, což však žalovaný nenaplnil. Z pohledu žalobce správce daně musí prokázat existenci racionálních důvodů, resp. musí vzít minimálně v potaz a odpovědně vyhodnotit v kontextu celého případu, že zde existuje jiný právní náhled státních orgánů jiných členských států, který nelze (mj. i v důsledku toho, že odpovědnost za řádné právní hodnocení leží na správci daně) ignorovat. Ostatně má-li být právní úprava DPH plně harmonizována napříč členskými státy Evropské unie, nelze podle žalobce postupovat tím způsobem, aby na shodné obchodní transakce nahlížely orgány různých členských států odlišným způsobem (argumentem pro odlišné postupy přitom z povahy věci nemůže být ani administrativní komplikovanost spolupráce finančních orgánů různých členských států či jejich vzájemná nekoordinovanost).
107. Podle žalobce závěry, resp. faktický postoj a postup, finančních orgánů jiných členských států, velmi významně zpochybňují to, že by závěry finančních orgánů České republiky ohledně místa plnění v jiném členském státě stály na racionálních důvodech. Z případu

společnosti EUROTIRE přitom jasně plyne, že i členské státy místa odeslání zboží intenzivně monitorují výběr DPH, a pokud tedy (alespoň podle dostupných informací) nedošlo ke zpochybňování prodejů PHM bez DPH na straně subjektů v jiných členských státech, pak žalobce logicky dovozuje, že finanční orgány jiných členských států sdílí shodný právní názor jako žalobce, tj. že intrakomunitární povahu mělo v rámci obchodního řetězce dodání PHM prvním českému článku obchodního řetězce, a že tedy všechny obchodní transakce realizované žalobcem byly již nutně s místem plnění v České republice, a proto žalobce nárok na odpočet DPH uplatnil v souladu se zákonem o DPH.

108. Žalobce dále doplnil, že výklad pojmů dodání zboží a zejména posouzení otázky místa plnění v rámci řetězových dodávek prošel od prvotních rozsudků ve věci EMAG a EUROTIRE zásadním vývojem. V souvislosti s postupným upřesňováním judikatury žalobce poukázal na zásadní a obsahově velmi blízký případ jiného daňového subjektu, o němž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020 – 85 (věc AUTOTRANS PETROL). Žalobce poukazuje, že společnost AUTOTRANS PETROL v předmětných obchodních transakcích vystupovala v obdobné pozici a s obdobnou právní argumentací jako žalobkyně v nynější věci. Nejvyšší správní soud ve věci AUTOTRANS PETROL přitom dospěl k závěru, že finanční orgány nezákonně dovodily, že mělo dojít k převodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastník na společnost AUTOTRANS PETROL v jiném členském státě na základě té skutečnosti, že (z pohledu finančních orgánů) měla mít společnost AUTOTRANS PETROL po nakládce PHM v rafinérii možnost faktického nakládání s PHM. Obdobný závěr o možnosti faktického nakládání s PHM dovozují finanční orgány i v případě žalobce, ačkoliv takovýto závěr nemá oporu v provedeném dokazování. Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci AUTOTRANS PETROL (i při zohlednění závěrů plynoucích z rozsudku SDEU ve věci Herst) konstatoval, že *„Stěžovatelem (Odvolací finanční ředitelství – pozn. žalobce) předestřené argumenty a zdůrazňované okolnosti se totiž týkají faktického nakládání se zbožím, přestože zmíněná judikatura zdůrazňuje význam právního nakládání se zbožím. (...) Podstatné nicméně je (jak již bylo zdůrazněno výše), aby se „racionální důvody“, o které správní orgány opírají své závěry, týkaly i toho, v návaznosti na jaké konkrétní právo na daňový subjekt (žalobkyni) přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník.“* 1.18. Žalobce poukazuje, že Nejvyšší správní soud v odkazované věci společnosti AUTOTRANS PETROL shledal závěr finančních orgánů nezákonným, neboť finanční orgány dospěly k závěru, že na společnost AUTOTRANS PETROL přešlo oprávnění nakládat s PHM jako vlastník v jiném členském státě, aniž by se podrobněji zabývaly, a to v souladu se závěry plynoucími z rozsudku SDEU ve věci C414/17, AREX CZ, a na něj navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 – 176, ve věci AREX CZ, tím, v návaznosti na jaké konkrétní právo přešlo na společnost AUTOTRANS PETROL právo nakládat s PHM jako vlastník, tj. právo činit rozhodnutí o právním osudu PHM, jak vymezil právo nakládat se zbožím jako vlastník Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, C-401/18 (věc Herst). V souvislosti s odkazovaným rozsudkem ve věci AUTOTRANS PETROL pak žalobce namítal, že ani v jeho případě finanční orgány nijak neuvedly (a neuvádí to ani žalovaný v bodě 14 vyjádření žalovaného ze dne 27. 6. 2022), z jakého právního důvodu či titulu, případně v návaznosti na jaké konkrétní právo, mělo být na žalobce v místě nakládky převedeno oprávnění nakládat s PHM jako vlastník, resp. na základě jakého právního důvodu či titulu měla právě rafinérie, se

kteřou žalobce neměl uzavřený žádný smluvní vztah, převést na žalobce oprávnění nakládat s PHM jako vlastník již v jiném členském státě. Finanční orgány své závěry o převodu oprávnění nakládat s PHM na žalobce staví shodně jako v případě společnosti AUTOTRANS PETROL výlučně na tom, že žalobce měl být (údajně) po nakládce PHM oprávněna fakticky s PHM nakládat. Finanční orgány současně nijak neuvedly, a po právní stránce nevyhodnotily, proč mělo žalobci přináležet oprávnění nakládat s PHM jako vlastník již v jiném členském státě, jestliže žalobce nebyl podle smluvních ujednání s vlastními dodavateli po načerpání PHM jejich vlastníkem, a tedy žalobce vzdor subjektivně zabarvené představě finančních orgánů skutečně nebyl oprávněn po načerpání PHM obratem PHM dále prodat či je stočit na zcela libovolném místě, neboť nad PHM neměl plné právní panství.

109. Žalobce dále poukázal, že s otázkou přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník úzce souvisí i další významné otázky (které však finanční orgány ponechávají bez povšimnutí), jakými jsou : • „osud“ daně z přidané hodnoty hrazené daňovými subjekty v obchodním řetězci před žalobcem, • soukromoprávní převody vlastnického práva, • určení okamžiku, kdy mělo na jednotlivé nabyvatele zboží přejít nebezpečí zkázy na PHM, • kdo měl zodpovídat za rizika plynoucí z převahy pohonných hmot, jež jsou svou povahou nebezpečnými věcmi ve smyslu Evropské dohody o mezinárodní silniční přepravě nebezpečných věcí – ADR apod. Tyto významné okolnosti spojené s dodávkami PHM finanční orgány vzdor důkazním návrhům nijak nezjišťovaly. Navzdory neprovedení řádného dokazování však žalovaný v rámci svého vyjádření ze dne 27. 6. 2022 svou argumentaci staví na tom závěru, že prokázal existenci racionálních důvodů pro ten závěr, že místo plnění mělo být v případě zpochybňovaných dodávek PHM v jiném členském státě. Finanční orgány navzdory důkazním návrhům blíže nezkontrolovaly ani: • faktický průběh předmětných dodání PHM žalobci, • právní vztahy mezi žalobcem a jeho dodavateli (vzdor důkazním návrhům na provedení výslechů statutárních orgánů dodavatelů žalobce), ani další vztahy v obchodním řetězci před žalobcem, • postup zúčastněných osob při zadávání a vyřizování objednávek a • okolnosti spojené s realizací plateb za dodávky PHM. 12/17
110. Ve vztahu k prokázání těchto skutečností přitom žalobce správci daně navrhoval k provedení celou řadu důkazních návrhů, spočívajících jednak ve výsleších statutárních orgánů dodavatelů žalobce, provedení listinných důkazů, atd., které však finanční orgány vzdor aktivitě žalobce neprovedly. 1.26. Žalobce se neztotožnil se závěrem žalovaného v bodech 13 a 14 vyjádření ze dne 27. 6. 2022.
111. Žalobce dále poukázal na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020 – 69, konstatoval, že „úkolem krajského soudu je v dalším řízení se věcí meritorně zabývat s tím, že úvahy daňových orgánů jsou dostatečné pro posouzení předmětu sporu a rozhodnutí žalovaného je plně přezkoumatelné. Kasační soud zároveň krajský soud nezavazuje v tom, jak má věc samu posoudit.“. Žalovaný současně v rámci své argumentace nijak nerefletoval ani výše odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci AUTORANS PETROL. Žalobce k tomu doplnil, že významným způsobem nároky kladené na rozhodování finančních orgánů o obchodech s PHM formovaly i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020 – 67 (věc MAJORITY PETROL) a ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021 – 79 (věc VHS ROPA II).

112. Žalobce současně poukázal, že Soudní dvůr Evropské unie odmítl v rozsudku ve věci Herst, aby se na jednání daňových subjektů při výkladu daňových předpisů aplikovala zásada *in dubio mitius*. Proto žalobce považuje za nepřípustné, aby byly případně hodnoceny rozhodnutí finančních orgánů benevolentněji v tom směru, že sice nevyhovují novým judikaturním standardům, nicméně protože finanční orgány nemohly o změně judikatury dopředu vědět, nelze jim to klást k tíži. Žalobce proto dodal, že má-li být přísný postup aplikován na daňové subjekty, nelze připouštět „úlevy“ pro finanční orgány, a rozhodnutí finančních orgánů musí být konfrontovány s aktuálními judikaturními požadavky, přičemž podle názoru žalobce rozhodnutí žalovaného ve světle požadavků aktuální judikatury nemůže obstát.
113. Žalobce doplnil, že jednou ze základních žalobních námitek představuje námitka, že finanční orgány mu neumožnily unést důkazní břemeno, neboť neprovedly relevantní důkazní návrhy. Tuto svou argumentaci žalobce uváděl v podrobnostech jednak výše a jednak v předchozích podáních, na které nyní odkazuje. Současně žalobce namítá, že žalovaný přitom neuvedl a důkazně ani nepodložil žádné racionální důvody pro závěr, že místo plnění bylo v jiném členském státě. Dále poukázal na to, že samotné finanční orgány svým faktickým postupem v jiných daňových řízeních uznaly, že postupy v rámci daňových kontrol byly nezákonné, neboť v jiných řízeních v případě subjektů vystupujících v totožném postavení se shodnou právní argumentací provádějí dokazování v mnohem širším rozsahu, než jak to činily v případě žalobce. Žalobce tak znovu poukazuje, že v případě daňového subjektu Ing. Martin Divišek s.r.o. (kterého zastupuje v daňovém řízení shodný zástupce, jako zastupoval žalobce v daňovém řízení) finanční orgány provedly řadu svědeckých výpovědí subjektů (resp. osob za tyto subjekty jednajících) obchodujících s Ing. Martin Divišek s.r.o. v pozici dodavatelů. Žalobci je přitom známo, že v případě daňového subjektu Ing. Martin Divišek s.r.o. provádějí finanční orgány další rozsáhlé dokazování. Podle žalobce nicméně už jen z obsahu svědeckých výpovědí (přičemž kopii protokolu předložil žalobce již krajskému soudu), resp. z otázek kladených správcem daně, plyne, že žalovaný (minimálně implicitně) uznává nezbytnost komplexního zkoumání rozhodných okolností případů, včetně zkoumání celého obchodního řetězce, což však v případě žalobce vůbec neučinil.
114. Žalobce v **doplňující replice** poukázal na aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2022, č. j. 5 Afs 64/2020 – 157, ve věci daňového subjektu Ing. Martin Divišek s.r.o., a to s ohledem na její skutkovou (a právní) podobnost s nyní projednávanou věcí. Poukázal na to, že v rámci své žalobní argumentace upozorňoval na obdobná pochybení finančních orgánů, jako tomu bylo v případě daňového subjektu Ing. Martin Divišek s.r.o. I v nynější věci tak žalobce v rámci daňové kontroly mj. navrhoval vyslechnout statutární orgány vlastních dodavatelů a požadoval po finančních orgánech, aby se zabývaly nejen tím, kdy na žalobce mělo přejít oprávnění nakládat s PHM jako vlastník, ale i tím, kdy na žalobce přešlo soukromoprávní vlastnictví. Tyto důkazní návrhy však finanční orgány neprovedly.
115. Žalobce pak konkrétně poukázal na skutečnost, že finanční orgány v nyní projednávané věci mu vůbec neumožnily unést důkazní břemeno, neboť neprovedly navrhované relevantní důkazy a současně se dostatečně nezabývaly rozhodnou otázkou pro posouzení nynější věci, tj. tím na základě jakého právního titulu mělo údajně přejít na žalobkyni oprávnění nakládat s PHM jako vlastník již v jiném členském státě.

116. Důkazní návrhy žalobce nebyly v žádném případě pro projednávanou věc nerozhodné, právně nevýznamné či nezpůsobilé k prokázání rozhodných skutečností případu (ve smyslu závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019-73). Navrhovnaé důkazy tudíž měly finanční orgány řádně provést.
117. Žalobce zdůraznil, že dle Nejvyššího správního soudu, není pro závěry o přechodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastník rozhodující možnost faktického nakládání s PHM (neboť fakticky může se zbožím nakládat i dopravce), nýbrž možnost rozhodovat o právním osudu PHM, tj. možnost kupř. věc prodat, darovat apod. Byť finanční orgány doposud setrvale odmítají přijmout výše uvedený právní názor, je podle Nejvyššího správního soudu nezbytné zabývat se v souvislosti s přechodem oprávnění nakládat s PHM jako vlastník i otázkou soukromoprávního převodu vlastnictví, jakožto jednou z významných skutečností pro řádné posouzení toho, kdy a kde mělo dojít k přechodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastník.
118. Finanční orgány však považovaly otázku soukromoprávního převodu vlastnictví za podřadnou (např. bod 42 žalobou napadeného rozhodnutí), vůbec ji v napadeném rozhodnutí nezkoumaly a závěr o přechodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastník výlučně dovozovaly z faktické možnosti nakládat s PHM, již měl mít žalobce z pohledu finančních orgánů už v jiném členském státě. Takovýto závěr považuje žalobce za nezákonný a odporující závěrům Nejvyššího správního soudu ve věcech AUTOTRANS PETROL i Ing. Martin Divišek s.r.o.
119. Žalobce s ohledem na výše uplatněnou argumentaci usuzuje, že je zdejší soud oprávněn nyní projednávanou věc posoudit prizmatem rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci AUTOTRANS PETROL (i Ing. Martin Divišek s.r.o.), přičemž požadavkům plynoucím z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci AUTOTRANS PETROL rozhodnutí žalovaného nedostojí (a to ani vzdor doplnění argumentace žalovaného).

XI. Nové posouzení věci krajským soudem

120. Krajský soud poté, co Nejvyšší správní soud zrušil jeho rozsudek, znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s., vázán přitom závěry kasačního soudu shora vyslovenými a dospěl k následujícím právním závěrům.
121. Z průběhu daňového řízení vyplynulo, že žalobce nakupoval pohonné hmoty způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Správce daně a žalovaný neuznali žalobci nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění – dodání zboží s místem plnění v tuzemsku – neboť měli za to, že místo plnění v projednávané věci nebylo v tuzemsku, ale v jiném členském státě a žalobce tudíž nesplnil náležitosti stanovené v ust. § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce k věci uvedl, že dodání zboží realizoval tak, že jako přepravce, v rafinerii umístěné v JČS, načerpal do cisteren, které měl pronajaté od třetí osoby, pohonné hmoty, které následně přepravil v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do České republiky, kde bylo zboží na určeném místě propuštěno do volného oběhu. Teprve poté bylo zboží prodáno jinému daňovému subjektu, který je následně prodal žalobci.
122. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že žalobce unesl primární důkazní břemeno, když správci daně předložil doklady vztahující se k daným plněním – přijaté a vydané daňové doklady, mezinárodní nákladní listy CMR, dodací listy, stáček listy, doklady o

dopravě ve smyslu ust. § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Správce daně žalobce vyzval, aby prokázal, že předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna dodavateli s místem plnění v tuzemsku. V reakci na výzvu žalobce uvedl, že neposkytl zahraniční rafinerii své DIC, ani si u ní pohonné hmoty neobjednal, takže nemůže být a není v pozici pořizovatele pohonných hmot v JČS. Na podporu svých tvrzení pak žalobce navrhl provedení nových důkazních prostředků.

123. Žalovaný v odvolacím řízení dospěl k závěru, že žalobce i přes výzvu správce daně neprokával, že zdanitelná plnění byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, konkrétně, že místem plnění u těchto plnění bylo tuzemsko. Žalovaný i správce daně zastávali shodně názor, že ze skutečnosti, že žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě a sám zajišťoval přepravu předmětného zboží z jiného členského státu, vyplývá, že přepravu pohonných hmot z jiného členského státu je nutno přičíst obchodním transakcím mezi dodavateli na jedné straně a žalobcem na straně druhé. Žalovaný mělo za to, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z tuzemského zdanitelného plnění dle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH. Považoval za nepochybné, že právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník přešlo na žalobce nejpozději okamžikem výdeje pohonných hmot z daňových skladů a jejich převzetí žalobcem k přepravě, tedy na území jiného členského státu.
124. Krajský soud se prvotně zabýval žalobní námitkou dotýkající se neprojednání zprávy o daňové kontrole. K tomu uvádí, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen dne 18. 5. 2015. Žalobce využil svého práva v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a sdělil svůj nesouhlas se závěry správce daně uvedenými ve výsledku kontrolního zjištění. Správce daně se předmětným vyjádřením zabýval, o čemž svědčí skutečnost, že se v rámci zprávy o daňové kontrole na straně 21 až 24 s předestřenou argumentací žalobce vypořádal. Správce daně uzavřel, že žalobcovy vyjádření nemá na závěry uvedené ve výsledku kontrolního zjištění vliv. Následně dne 23. 6. 2015 bylo správci daně doručeno podání žalobce, v němž byly předloženy nové důkazní prostředky. Toto podání bylo doručeno správci daně po lhůtě pro vyjádření. Přesto správce daně přistoupil k hodnocení předložených důkazních prostředků a na základě jejich vyhodnocení upravil výši doměřovaná daně tak, jak bylo uvedeno na straně 1 až 2 zprávy o daňové kontrole. Následně se k datu 10. 8. 2015 žalobce dostavil na ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy. Ta byla žalobci předložena, aby se mohl seznámit s názory správce daně na jeho vyjádření a následně byl opět žalobci poskytnut prostor k dalšímu vyjádření. Žalobce kladl správci daně obecné dotazy procesního charakteru, které nesouvisely s hmotněprávní problematikou a netýkaly se ani žádných jiných skutečností řešených v rámci daňové kontroly. Na dotazy žalobce správce daně reagoval. Poté navrhl přistoupit k podepsání zprávy. Vzhledem k tomu, že se žalobce ke zprávě již nevyjádřil, posoudil správce daně jeho postup jako odmítnutí se se zprávou seznámit a projednat a žalobce poučil o následcích takového jednání ve smyslu ust. § 88 odst. 5 daňového řádu. Žalobce znovu vyzval ke sdělení vyjádření. Ten se pouze se domáhal odpovědi na své dotazy. Žalobce byl poučen ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu, podepsání zprávy však odmítl. Žalovaný tedy v souladu se zákonem uzavřel, že okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy nastaly účinky projednání a oznámení zprávy. Správce daně učinil rovněž pokus žalobci zprávu předat ve smyslu ust. § 39 odst. 1 daňového řádu, žalobce však převzetí výslovně odmítl. Až poté vznesl

žalobce dotaz k hmotněprávní problematice řešené ve zprávě. I přes výše uvedené správce daně na dotaz reagoval. Žalovaný na základě těchto skutečností dospěl k závěru, že zprávu o daňové kontrole lze v souladu s ust. § 88 odst. 6 daňového řádu považovat za projednanou. S tímto závěrem se krajský soud plně ztotožňuje a odkazuje na závěry žalovaného obsažené v bodě 60 až 73 napadeného rozhodnutí. Námitku ohledně neprojednání zprávy o daňové kontrole proto nepovažuje za důvodnou.

125. Dále krajský soud k věci uvádí, že úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem. Zdanitelným plněním je dle § 2 odst. 3 zákona o DPH plnění, které je předmětem daně. Podle § 2 odst. 1 písm. a) téhož zákona je předmětem daně, kromě jiného, dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Pojem dodání zboží uvedený zákon definuje v § 13 odst. 1, podle nějž se jím rozumí „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“. Úprava místa plnění při dodání zboží je obsažena v § 7 zákona o DPH. Podle uvedeného ustanovení místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.
126. Uvedená ustanovení zákona o DPH vycházejí z úpravy obsažené ve směrnici o DPH, respektive z úpravy obsažené v někdejší šesté směrnici Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“), kterou směrnice o DPH později nahradila. Je přitom zřejmé, že při výkladu příslušných ustanovení zákona o DPH je potřeba přihlížet rovněž k relevantní judikatuře Soudního dvora.
127. Krajský soud nejprve připomíná rozsudek Soudního dvora ve věci *EMAG*, z něhož vyplývá, že pokud je 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. Uskutečněnou přepravu zboží je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. 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.
128. Na uvedené závěry Soudní dvůr navázal rozsudkem ve věci *Euro Tyre*, kde posuzoval otázku, kterému dodání musí být přeprava zboží uvnitř Společenství přičtena, pokud přepravu provádí osoba, která má jak postavení kupujícího, a to v rámci prvního dodání, tak i postavení prodávajícího v rámci dodání druhého. Konstatoval přitom, že za těchto okolností musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, 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.

129. Dále je zřejmé, že se k dané problematice Soudní dvůr vyjádřil v rozsudku ve věci *AREX CZ*, na nějž navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 – 176 (jedná se o rozsudek vydaný ve věci *AREX CZ* poté, co Soudní dvůr zodpověděl předběžné otázky položené Nejvyšším správním soudem). Krajský soud při hodnocení nyní posuzované věci vycházel zejména z uvedeného rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016 – 176, neboť Nejvyšší správní soud se zde zabýval skutkově i právně obdobnou věcí a zároveň částečně modifikoval závěry, které vyslovil ve své dřívější judikatuře. Soudní dvůr v rozsudku *AREX CZ* odmítl argumentaci, že by pohonné hmoty nabývané osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení jsou předmětem DPH, měly mít 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, není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. I v těchto případech se tedy uplatní obecná pravidla pro určení, kterému pořízení má být přeprava přičtena, vyvěrající z určení toho, které plnění je předmětem DPH dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH.
130. Pro posouzení nyní projednávané věci je však určující, že Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 9 Afs 137/2016 – 176 vyhověl kasační stížnosti stěžovatele (společnosti *AREX CZ*), neboť v bodě 114 rozsudku dovodil, že právo nakládat se zbožím jako vlastník sice nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva, „[m]usí se nicméně jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Některé hraniční případy upravuje přímo směrnice o DPH, například nepřihlížení k výhradě vlastnictví, neboť v takovém případě se v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. b) považuje za dodání zboží již skutečné předání zboží. Převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto hraje důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu směrnice o DPH“ (bod 110 cit. rozsudku). Jinak řečeno, „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“.
131. Nejvyšší správní soud proto ve věci *AREX CZ* odmítl jako nedostatečnou úvahu finančních orgánů, že „k dodání zboží, tedy k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli došlo v rakouské rafinérii v okamžiku, kdy jí bylo umožněno naložit naftu do jejích vozidel. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že tato úvaha byla založena na dvou základních argumentech. Správce daně poukázal na výpověď jednatele společnosti *Benaft P s.r.o.*, z níž vyplynulo, že riziko škody na zboží přešlo na stěžovatelku v okamžiku nakládky. Dále vyšel z § 412 odst. 2 obchodního zákoníku, který uvádí, kdy dochází k dodání zboží.“ Podle Nejvyššího správního soudu nestačí určit, kdy daňový subjekt fyzicky začal se zbožím nakládat. Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník totiž nevyžaduje, aby strana, na níž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno, nebo ho fyzicky obdržela. Stejně tak pro tento závěr nepostačuje konstatovat, kdy přešlo nebezpečí škody na věci, ačkoliv se může jednat o podpurnou argumentaci

týkající se převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, neboť přechod nebezpečí škody na věci je často spojen s převodem vlastnického práva. Je proto 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 (body 116-119 cit. rozsudku). Nejvyšší správní soud proto žalovanému vytkl, že se nezabýval ustanoveními soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva, ale ustanoveními obchodního zákoníku o dodání zboží. Pojem dodání podle obchodního zákoníku má ale jiný význam, než pojem dodání podle zákona o DPH a směrnice o DPH. Dodání podle obchodního zákoníku mohlo, ale nemuselo, s nabytím vlastnického práva splývat (body 121-122).

132. Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *AREX CZ* uzavřel, že „nemůže v tuto chvíli ověřit, zda k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník na stěžovatelku došlo při nakládce pohonných hmot v Rakousku, jak uvedl SDEU v bodě 78 rozsudku *AREX CZ*, neboť takové posouzení musí v první řadě provést řádně žalovaný. V této souvislosti je vhodné připomenout, že Soudní dvůr naznačil, že se mu v projednávané věci jeví jako místo plnění Rakousko, nicméně s výhradou ověření této úvahy předkládajícím soudem. Nejvyšší správní soud však není v kasačním řízení povolán k tomu, aby celé posouzení této klíčové právní otázky včetně souvisejícího dokazování provedl na místo žalovaného. Úkolem správních soudů není nahrazovat úvahy správních orgánů a domýšlet za ně důvody jejich rozhodnutí“ (bod 126 rozsudku).
133. Při posuzování projednávané věci nelze rovněž přehlédnout, že tematikou obdobnou jako v projednávané věci se rovněž zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2022, č.j. 5 Afs 64/2020-157 ve věci *Ing. Martin Divišek s.r.o.* V tomto rozsudku ve shodě s jeho další judikaturou Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že kritérium organizace přepravy je sice z pohledu daňových zákonů kritériem významným, nikoli však rozhodujícím, neboť přeprava zboží může být uskutečněna prodávajícím, kupujícím či ve prospěch kupujícího i jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě kupující. „Nelze proto vyloučit, že přeprava bude zajišťována ve prospěch žalobce dodavatele, který mu teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Tak se může v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání.“
134. Z průběhu daňového řízení a následně i z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného k podané žalobě lze seznat, že žalovaný považuje za nepochybné, že předání a převzetí PHM nebyl přítomen nikdo z ostatních společností zapojených do předmětných řetězců a přepravu PHM si zajišťoval žalobce sám pronajatými dopravními prostředky přímo z rafinerií v JČS. Žalovaný tak měl za to, že zboží žalobce přepravoval na vlastní náklady, v pronajatých vozidlech, přičemž přepravu sám organizoval a ve všech případech byl i odběratelem předmětného zboží. Místo určení tak bylo v režii žalobce, který nesl i náklady za přepravu a zboží žalobce přebíral sám od prvního článku řetězce v JČS. Dále žalovaný upozornil na zjištění, že všechny dodávky fakticky přepravované žalobce rovněž nakoupil, když ani jednou žalobce nebyl v roli pouhého dopravce, měl tak i kontrolu nad kvalitou zboží. Žalovaný z těchto skutečností jednoznačně dovedl, že u žalobce došlo k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník nákladkou PHM.
135. Jak plyne ze shora vzpomínané judikatury Soudního dvora a následně i Nejvyššího správního soudu, za předpokladu, že se převod práva nakládat se zbožím jako vlastník

uskutečnil před tím, než došlo k jeho přepravě uvnitř Evropské unie, není možné tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele. Pro posouzení sporné otázky je tedy zásadní určení toho, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, přičemž klíčovou otázkou ohledně prokázání nároku na odpočet daně je unesení důkazního břemene ve vztahu k otázce místa plnění. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č.j. 9 Afs 137/2016-176 konstatoval, že *„důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně stěžovatelku (daňový subjekt). Závěr ohledně místa zdanitelného plnění je však otázkou právní. Tuto otázku je vždy nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen také 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“.*

136. Krajský soud k uvedenému názoru opět konstatuje, že obdobná skutková i právní situace nastala i v projednávané věci. Žalovaný v odvolacím řízení setrval na tom, že s ohledem na zjištěné skutečnosti žalobce nevystupoval toliko v roli dopravce, nýbrž jako organizátor přepravy, pohonné hmoty přebíral k přepravě s prokazatelným záměrem je nakoupit a přepravu okamžitě realizoval. Žalovaný tak dospěl k závěru, že právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník přešlo na žalobce nejpozději okamžikem výdeje pohonných hmot z daňových skladů a jejich převzetím k přepravě, tedy v jiném členském státě. Žalovaný tak měl za to, že se žalobce stavěl ke zboží jako vlastník a toto právo vykonával již od počátku „řetězce dodání“ žalobce.
137. Takto vyslovený závěr správce daně a potažmo žalovaného však neodpovídá požadavkům judikatury Nejvyššího správního soudu. Od žalovaného se totiž očekávalo, že součástí důvodů, které zpochybňovaly tvrzení žalobce 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, na základě čeho (jaké právního titulu) má za to, že na daňový subjekt přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník. Takové právní úvahy samozřejmě musí daňové orgány činit s přihlídnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem té které věci, přičemž konkrétní právní titul nemusí být nutně formálně zachycen v písemné podobě, ale může vyplývat právě i z těchto jednání.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2022, č.j. 5 Afs 64/2020-157).
138. Krajský soud na základě aplikace zmíněného závěru Nejvyššího správního soudu konstatuje, že pro posouzení otázky, kdy na žalobce bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, nestačí zjištění, že žalobce nakládal zboží do cisteren, které měl pronajaté od jiného subjektu, dopravu zajišťoval a byl organizátorem přepravy, ani další úvahy žalovaného, dle nichž v rámci dodávek byla uskutečněna jenom jedna přeprava, a tu realizoval žalobce svými dopravními prostředky, dále že zboží bylo na dopravní prostředky žalobce nakládáno v rafinériích v JČS a PHM byly přeprodávány během jediného dne v řetězci několika společností, ani to, že samotná přeprava probíhala pouze z místa uskladnění PHM přímo na čerpací stanice odběratelů žalobce a ten předem věděl, že PHM pořizuje od českých dodavatelů a že se jedná o zboží skladované v JČS,

ale ani to, že dopravu svému dodavateli nefakturoval, nakupoval PHM pro svou vlastní ekonomickou činnost a od začátku obchodu je měl v úmyslu pořídit a přepravit pro sebe, nikoliv pro jiný subjekt a dále ani to, že žalobce jel do JČS vždy pro PHM, které si sám od svého dodavatele objednal a sám si určoval, odkud bude zboží pocházet a který den se bude nakládat. Závěry žalovaného totiž nenaplnují požadavky vyplývající z uvedené judikatury, která poukazuje na nutnost posouzení právního nakládání se zbožím, tedy právního základu pro toto nakládání.

139. Krajský soud dále zdůrazňuje, že soudní judikatura tak vyžaduje, aby daňové orgány vycházely z příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních norem. Nemusí se přitom jednat jen o právo vlastnické, ale také o právo jemu obdobné, důležité však je, aby se racionální důvody, o které daňové orgány své závěry opírají, „*týkaly i toho, na základě jaké konkrétní skutečnosti (právního titulu) na žalobce přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník.*“ Důležité pro posouzení zásadní otázky dotýkající se práva nakládat se zbožím jako vlastník je posouzení, vzniku možnosti daňového subjektu činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o prodeji, neboť faktická držba zboží není pro závěr o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník určující. Z průběhu daňového řízení dotýkajícího se projednávané věci nevyplývalo, že by žalobce získal uvedené právo, tedy možnost ovlivňovat právní situaci dovážených pohonných hmot, již v jiném členském státě. Krajský soud v této souvislosti odkazuje na závěr Nejvyššího správního soudu - rozsudek ze dne 31. 10. 2022, č.j. 5 Afs 64/2020-157 – dle něhož „*Závěry krajského soudu nejsou rozporné se závěry rozsudku Soudního dvora ve věci Herst, jelikož i tento rozsudek zdůrazňuje nikoliv faktickou možnost se zbožím nakládat, ale možnost ovlivňovat právní situaci daného zboží. Krajský soud přitom odůvodnění napadeného rozsudku postavil právě na tom, že není zřejmé, kdy a jak bylo na žalobce převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, tedy zda má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, jak o tom hovoří zmiňovaný rozsudek Soudního dvora. Jak bylo totiž uvedeno výše, faktická držba zboží není pro závěr o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník určující, zásadní je možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o prodeji (bod 40 rozsudku ve věci Herst).*“
140. K otázce přechodu důkazního břemene ve vazbě na shora uvedené krajský soud připomíná závaznou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž „*aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č.j. 7 Afs 399/2019-73). V projednávané věci je přitom zřejmé, že v důkazním řízení nepostupoval správce daně v souladu s tímto požadavkem. Aby mohlo být najisto postaveno, k jakému okamžiku a kde přešlo na žalobce právo činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci převáženého zboží, bylo nutné, aby důkazní řízení v tomto směru bylo dostatečně doplněno, zejména o výsledky svědků, především statutárních orgánů dodavatelů žalobce. Je přitom nepochybné, že správce daně a potažmo žalovaný pochybili, když neprovedli důkazy, které byly žalobcem v průběhu daňového řízení navrhovány.
141. Na základě shora uvedeného krajský soud napadené rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V něm bude ve smyslu ust. § 78 odst. 5 uvedené právní úpravy vázán shora vysloveným právním názorem. Úkolem

žalovaného v nově otevřeném daňovém řízení bude ozřejmit, na základě jakého právního titulu má za to, že na žalobce přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník. Krajský soud s odkazem na shora uvedené zdůrazňuje, že žalovaný nebude posuzovat pouze faktickou možnost žalobce se zbožím nakládat. Závěry žalovaného se musí dotýkat i toho, na základě jaké konkrétní skutečnosti, tedy právního titulu, vznikla žalobci možnost ovlivňovat právní situaci daného zboží.

142. Závěrem krajský soud konstatuje, že žalobní námitkou dotýkající se dvojího zdanění se krajský soud nezbyval, neboť jak vyplývá ze zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2022, č.j. 9 Afs 227/2021-68, byla tato námitka žalobcem podána opožděně. Krajský soud odkazuje na názor kasačního soudu, dle něhož „*Žalobce v podané žalobě sice poukazoval na princip neutrality daně, ale pouze ve vztahu k osvobození od daně, nikoli ve vztahu, k možnému dvojímu zdanění ve smyslu vybrání daně vícekrát.*“
143. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byly zaplacené soudní poplatky ve a odměna zástupci a jeho režijní výlohy, cestovné a náhrada za ztrátu času. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif).
144. Žalobce v souvislosti s podáním žaloby uhradil soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Zároveň původní zástupce žalobce učinil v prvním žalobním řízení celkem 5 úkonů právní služby, a to převzetí věci, sepsání žaloby a 2x účast při jednání a sepsání repliky. Dále původní zástupce žalobce již v prvním žalobním řízení vyčíslil a doložil náklady řízení výši 1 200 Kč za ztrátu času a 2x jízdné z Prahy do Hradce Králové a zpět v celkové výši 3 506 Kč. Dále původní zástupce žalobce učinil v řízení před Nejvyšším správním soudem 2 úkony právní služby, a to vyjádření k doplnění kasační stížnosti a vyjádření k druhému doplnění kasační stížnosti. Po převzetí věci současný zástupce žalobce nejprve učinil v řízení před krajským soudem 2 úkony právní služby spočívající v přípravě doplnění žalobní argumentace a účasti na jednání před soudem. V souvislosti s účastí na jednání vyčíslil zástupce žalobce rovněž jízdné ve výši 3 000 Kč z Ostravy do Hradce Králové a zpět a dále paušální náhradu ve výši 1 200 Kč za ztrátu času v délce 6 hodin při cestě z Ostravy do Hradce Králové a zpět. Zástupce žalobce následně učinil v řízení před Nejvyšším správním soudem 2 úkony právní služby, a to přípravu doplnění kasační stížnosti a repliku k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti. Žalobce v souvislosti s podáním kasační stížnosti uhradil soudní poplatek ve výši 5 000 Kč. Zástupce žalobce dále učinil v následném řízení před krajským soudem 3 úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v přípravě repliky k vyjádření žalovaného, přípravě doplňující repliky a účasti na ústním jednání. V souvislosti s účastí na ústním jednání vyčíslil zástupce žalobce rovněž náklady na jízdné v celkové výši 1 014 Kč za vlakovou jízdenku Ostrava-Hradec Králové a zpět a dále vyčíslil paušální náhradu ve výši 1 200 Kč za ztrátu času v délce 6 hodin při cestě z Ostravy do Hradce Králové a zpět.
145. Krajský soud konstatuje, že zástupci žalobce přiznal celkem 14 úkonů právní služby po 3 100 Kč, a dále nárok na úhradu 14 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobci náklady na jízdné včetně nákladů

za ztrátu času v celkové částce 8 906 Kč. To vše včetně DPH. Dále krajský soud žalobci přiznal náklady za uhrazené soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč a jízdné ve výši 1014 Kč. Žalovanému pak krajský soud uložil povinnost uhradit celkové náklady do rukou zástupce žalobce do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

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

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

Hradec Králové 10. listopadu 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu