



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2022, č. j. 22163/22/5300-22443-702189,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, jímž byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj – dodatečné platební výměry ze dne 01. 06. 2016 na daň z přidané hodnoty (dále „DPH“):

Shodu s prvopisem potvrzuje

- č. j. 2215593/16/3205-50522-803547, kterým byla za zdaňovací období květen 2012 doměřena daň ve výši 1 185 500 Kč a penále z doměřené daně ve výši 237 100 Kč,
- č. j. 2215616/16/3205-50522-803547, kterým byla za zdaňovací období červen 2012 doměřena daň ve výši 335 847 Kč a penále z doměřené daně ve výši 67 169 Kč,
- č. j. 2215682/16/3205-50522-803547, kterým byla za zdaňovací období červenec 2012 doměřena daň ve výši 171 220 Kč a penále z doměřené daně ve výši 34 244 Kč,
- č. j. 2215729/16/3205-50522-803547, kterým byla za zdaňovací období srpen 2012 doměřena daň ve výši 1 180 507 Kč a penále z doměřené daně ve výši 236 101 Kč,
- č. j. 2215851/16/3205-50522-803547, kterým byla za zdaňovací období říjen 2012 doměřena daň ve výši 170 641 Kč a penále z doměřené daně ve výši 34 128 Kč,
- č. j. 2215917/16/3205-50522-803547, kterým byla za zdaňovací období listopad 2012 doměřena daň ve výši 1 473 461 Kč a penále z doměřené daně ve výši 294 692 Kč,
- č. j. 2215936/16/3205-50522-803547, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2012 doměřena daň ve výši 822 576 Kč a penále z doměřené daně ve výši 164 515 Kč,
- č. j. 2215944/16/3205-50522-803547, kterým byla za zdaňovací období leden 2013 doměřena daň ve výši 1 042 964 Kč a penále z doměřené daně ve výši 208 592 Kč,
- č. j. 2215951/16/3205-50522-803547, kterým byla za zdaňovací období únor 2013 doměřena daň ve výši 1 583 117 Kč a penále z doměřené daně ve výši 316 623 Kč.

Změna dodatečných platebních výměrů byla provedena pouze v části týkající se placení daně a penále, kdy tato v rozhodnutích správce daně sečtená částka byla rozdělena na samostatnou částku daně a penále.

II. Žalobní body

2. Žalobkyně namítá, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s právními závěry uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021-79, který se týká totožných daňových povinností žalobkyně. Žalovaný dostatečně nezjistil, zda přepravě daněného zboží (pohonných hmot, dále jen „PHM“) předcházelo jeho dodání žalobkyni, nezjistil povahu celého řetězce do prodeje zapojených subjektů, ani to, kdo byl první pořizovatel, který předložil DIČ a projevil zájem přepravit zboží na území jiného členského státu EU (dále jen „JČS“). Žalovaný se také nezabýval otázkou možného dvojího zdanění.
3. Stěžejním pilířem argumentace je názor žalobkyně, že žalovaný dostatečně neprokázal svůj závěr o tom, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobkyni v JČS (v Rakousku nebo Slovinsku), od čehož pak žalovaný odvodil daňovou povinnost žalobkyně. Právo nakládat se zbožím jako vlastník však na žalobkyni v JČS nijak nepřecházelo, ani samostatně neorganizovala přepravu. Nejednalo se tak o transakce ve smyslu § 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“), tedy plnění s místem dodání v JČS. Žalovaný se nezabýval tím, kdo byl první pořizovatel zboží a od koho a kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH, dále otázkou přechodu nebezpečí škody, rámcovou smlouvou se společností KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o. (výslovně žalobkyně odkazuje body 2.8, 5.2., 8.1 této smlouvy), a intrakomunitární povahu plnění.
4. Právo nakládat s PHM jako vlastník přešlo na žalobkyni až v ČR, proto jí vznikl nárok na odpočet DPH. Není rozhodné, kdy žalobkyně zboží hradila, a k převodu práva se zbožím disponovat nedošlo při jeho převzetí přepravcem, ale až ukončením přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalobkyně neměla faktickou možnost se zbožím

Shodu s prvopisem potvrzuje

jakkoliv nakládat. Protože zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od daně, nemohlo být právo k němu během trvání tohoto režimu převedeno. K tomu žalobkyně odkazuje na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2013, č. j. 30 Af 146/2011–330, Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2014, č. j. 7 Afs 123/2013–56, a Nejvyššího soudu ze dne 1. 12. 2015, č. j. 5 Tdo 839/2015-I-180).

5. V původní věci vedené Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 115/2017 byly provedeny důkazy, z nichž plyne, které osoby byly odpovědné za sjednání dopravy a kdo byl jejím objednatelem. Jedná se o doklady e-Ad, informace z elektronického systému pro evidenci a sledování doprav vybraných výrobků (EMCS) a písemnosti týkající společnosti STOUT Financial s. r. o., která byla podle žalobkyně prvním nabyvatelem a příjemcem PHM a dle dokladů EMCS také první příjemce. K téže skutečnosti žalobkyně navrhla důkaz evidenci prvních nabyvatelů vedenou oprávněným příjemcem DaSYN s. r. o. Správce daně se však těmito důkazy nezabýval.
6. Podle žalobkyně pak došlo ke dvojímu zdanění. K tomu navrhla v řízení množství důkazů (výslovně uvádí trestní rozsudky Krajského soudu v Brně sp. zn. 46 T 5/2015 a 46 T 7/2021 jakož i trestní spisy a daňovou dokumentaci k těmto trestním věcem, znalecký posudek v trestní věci, výpisy z databáze EMCS, dvě usnesení Národní centrály proti organizovanému zločinu, povolení pro opakované přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně, osvědčení o evidenci oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od daně, smlouvy o činnosti oprávněného příjemce s nabyvatelem PHM, výpisy ze zvláštních bankovních účtů, evidenci podle § 39 zákona o spotřebních daních).
7. Žalobkyně dále navrhla provést důkazy dožadáním místně příslušných správců daně ke konkrétním plněním dle jednotlivých daňových dokladů od dodavatelů KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o. (dále jen „KONT FUEL“), AGRODIESEL HANÁ a. s., ERYX s. r. o. a Ing. Martin Divíšek s. r. o. Těmito důkazy by podle žalobkyně mělo být prokázáno, že tato plnění byla již dříve zjištěna jako tuzemská, tuzemská DPH byla odvedena a tyto subjekty splnily všechny své související povinnosti (úhrada zboží, podání priznání k DPH a jeho odvod).
8. Závěrem žalobkyně odkázala na rozhodnutí ve věci jiného subjektu, ve kterém žalovaný posuzoval řetězové obchody s PHM mezi totožnými subjekty, a parafrázoval řadu závěrů NSS v tomto rozhodnutí uvedených. Podle žalobkyně (v žalobě v bodě 7.1 označeného rozhodnutí žalovaného a judikatury NSS) je třeba zjišťovat první článek řetězce při dodání zboží a povahu řetězce. Pokud první článek (prvního disponujícího se zbožím) zjistit nelze a nelze prověřit všechny články řetězce, nelze dospět k závěru o neprokázání nároku na odpočet daně. Žalovaný se tak ani v odkazované věci, jakož i ve věci nyní projednávané neřídil závěry uvedenými v rozsudku NSS ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021-79.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný k žalobě uvedl, že s ohledem na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 112/2021-79, kterým bylo původní rozhodnutí žalovaného v této věci zrušeno, obsáhle doplnil dokazování. V nyní napadeném rozhodnutí se pak žalovaný zabýval rámcovou smlouvou mezi žalobkyní a společností KONT FUEL, otázkou přechodu nebezpečí škody, otázkou dvojího zdanění a organizátorstvím přepravy PHM do tuzemska.

10. Žalobkyně pak na zboží působila natolik významným způsobem, že nelze dospět k jinému závěru, než že právo se zbožím nakládat na ni přešlo již při nakládce. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek ve věci C-414/17, AREX CZ a. s., podle kterého okolnost, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od daně, nemůže být rozhodujícím prvkem o tom, kterému z článků řetězce je přičítána přeprava. Požadavky plynoucí z předpisů o spotřebních daních se nedotýkají otázek převodu vlastnického práva. Podle žalovaného pak přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od daně nijak nezpochybnuje právo se zbožím nakládat jako vlastník. Vlastník zboží může vlastnictví k němu převádět i když je zboží v režimu podmíněného osvobození od daně. Osobou povinnou k odvedení daně tak může být i osoba, která není součástí dodavatelského řetězce a nenabývá vlastnické právo ke zboží. Povinnost odvést DPH je úzce spjata s právem nakládat se zbožím jako vlastník.
11. Žalobkyní odkazované rozsudky v bodě 6.7 žaloby pak nejsou relevantní, jedná se o skutkově i právně odlišný případ. S odkazem na rozsudek SDEU ze dne 03. 09. 2015 ve věci C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda a rozsudek SDEU ze dne 08. 02. 1990 ve věci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV není dodání zboží podmíněno smluvním vztahem, ale faktickou možností se zbožím nakládat, v tomto případě tedy stočením do cisteren v místě odeslání zboží. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník je nutno chápat v materiálním smyslu. Těmto otázkám se žalovaný věnoval obsáhle v odst. 143 a násl. napadeného rozhodnutí. Žalobkyně měla možnost zboží ovlivňovat, zejm. je prodat. Oproti tomu u dodavatelů žalobkyně absentovala jakákoliv možnost činit rozhodnutí o právním stavu zboží.
12. Žalovaný se také zabýval rámcovou smlouvou s KONT FUEL a dospěl k závěru, že k přechodu nebezpečí škody na zboží došlo v době převzetí PHM na výdejním terminálu v JČS žalobkyní najatým dopravcem. Taktéž k převodu práva nakládat se zbožím došlo v okamžiku naložení do cisterny. Žalovaný přihlédl také k tomu, že ve smlouvě byla ujednána výhrada vlastnictví, k jehož přechodu došlo zaplacením kupní ceny a tato byla hrazena ještě před stočením do cisteren. Žalobkyně nepředložila žádné listiny, které by osvědčily, že byla pouze dopravcem nebo na ni právo nakládat se zbožím přešlo v jiném okamžiku. Žalovaný tak komplexně hodnotil všechny relevantní okolnosti, v otázce přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník vycházel zejména z kritéria organizace přepravy, dospěl k závěru, že právo na žalobkyni přešlo již v JČS a tato organizovala přepravu do ČR.
13. Nesouhlas žalobkyně se závěrem žalovaného, že žalobkyně organizovala přepravu, je zcela obecný. Přitom své závěry shrnul žalovaný v odst. 133 a 134 napadeného rozhodnutí – žalobkyně organizovala přepravu prostřednictvím přepravní společnosti Autodoprava Hrbáček s. r. o., Kuchařík autodoprava s. r. o., žádný ze zjištěných dodavatelů přepravu zboží nenajal, všichni potvrdili, že žalobkyně najala přepravu pro sebe, určila místo nakládky a vykládky, udělovala pokyny řidičům, hradila náklady na přepravu. Všechny tyto závěry žalobkyně ničím nezpochybnila. V žalobkyní odkazované věci vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 115/2017 soud nedospěl k závěru, že žalobkyně organizátorkou přepravy nebyla. Žalovaný také již v rozhodnutí uvedl, že přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně není rozhodná pro posouzení přičtení přepravy k jednotlivé transakci dle ZDPH (k námitce doklady e-Ad).

14. Žalobní námitka týkající se dvojího zdanění je podle žalovaného obecná a na logickou argumentaci v napadeném rozhodnutí nijak nereaguje. U přímých dodavatelů žalobkyně nebyla vedena daňová řízení, ve kterých by byly vydány platební výměry na DPH a bylo z nich možno dovodit duplicitu zdanění předmětných dodávek PHM (za jiná plnění byla subjektům DPH doměřována). Dále pak skutečnost, že dodavatel žalobkyně předmětná plnění sám zatížil daní na výstupu, ještě nezakládá žalobkyni nárok na odpočet daně, navíc za situace, kdy bylo v řízení prokázáno, že se jedná o intrakomunitární plnění, tedy pořízení zboží dle § 16 ZDPH. Žalobkyní navrhované důkazy pod bodem 4.1 písm. a) až g) žaloby pak byly dílem hodnoceny jako nadbytečné, důkazy prokazující skutečnosti již prokázané nebo postrádaly relevanci, přičemž tyto závěry jsou obsaženy v napadeném rozhodnutí. Navrhované důkazy pod písmeny h) až l) se netýkají otázky dvojího zdanění. Podle žalovaného pak nejsou podstatné informace z trestního řízení, neboť to sleduje jiný účel než správné zjištění a stanovení daně, totéž platí o znaleckém posudku pro účely trestního řízení.
15. K důkazům, jejichž provedení žalobkyně navrhovala v předešlém soudním řízení u krajského soudu vedeného pod sp. zn. 22 Af 115/2017, žalovaný uvedl, že se jedná o obstrukci, žalobkyně takto úkolovala žalovaného, aby opatřil důkazy, které žalobkyně měla sama k dispozici. Doklady z evidence e-Ad se týkají přepravy zboží, nikoliv přičtení přepravy k jednotlivé transakci dle ZDPH a v nyní projednávané věci je takový důkaz irelevantní. Taktéž nejsou relevantní písemnosti týkající se společnosti STOUT Financial s. r. o., neboť tato společnost ve zkoumaných dodávkách nefigurovala.
16. Další v žalobě uváděné návrhy žalobkyně na dokazování před soudem jsou neurčité a nebo jsou již vypořádány v napadeném rozhodnutí. Evidencí prvních nabyvatelů oprávněného příjemce DaSYN s. r. o. se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí, a tato nemůže v projednávané věci nic nového přinést, neboť v těchto transakcích jsou první nabyvatelé zboží známi a žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval i otázkou možného dvojího zdanění těchto transakcí, což žalobkyně přehlíží.
17. Žalobkyně pak sice navrhuje konkrétní dokazování k dodávkám od svých přímých dodavatelů dožádáním u místně příslušných správců daně, přehlíží však, že dožádání žalovaný provedl a shrnul je v odst. 115 napadeného rozhodnutí, k čemuž žalobkyně nic neuvádí.
18. Žalobkyní předložené rozhodnutí žalovaného ve věci jiného daňového subjektu není v projednávané věci relevantní, týká se jiných zdaňovacích období, zásadně jiných řetězců, k jejich prověření nedošlo, nebyly oslovovány jejich statutární orgány. Ačkoliv i v předkládaném rozhodnutí figurovala společnost KONT FUEL, byla v dané věci přímým dodavatelem PHM a protože byla přímým dodavatelem PHM žalobkyně, nejedná se logicky o tentýž řetězec. V předkládaném rozhodnutí pak žalovaný dospěl k závěru, že není možné dostat závěrům, kterými NSS žalovaného ve věci zavázal. V nyní projednávané věci tomu však tak není, dokazování bylo obsáhle doplněno a došlo k dalšímu komplexnímu posouzení věci. Napadené rozhodnutí tak podle žalovaného netrpí nezákonnostmi, je plně přezkoumatelné, a proto navrhl žalobu zamítnout.

IV. Zjištěný skutkový stav

19. Ze správního spisu soud zjistil, že za předmětná zdaňovací období žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění přijatá od tuzemských dodavatelů:

- KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. (nyní KF Oil s. r. o. v konkursu), DIČ: CZ28227107
- ERYX s.r.o., DIČ: CZ24759341 (společnost je vymazána z obchodního rejstříku; dále jen „ERYX“),
- Ing. Martin Divišek s.r.o., DIČ: CZ25961641 (dále jen „Ing. Martin Divišek“),
- AGRODIESEL HANÁ a.s., DIČ: CZ29385911 (dále jen „AGRODIESEL HANÁ“).

Jednalo se o nákup PHM s místem nakládky v JČS, přičemž žalobkyně u těchto nákupů zajišťovala přepravu PHM z JČS do tuzemska prostřednictvím smluvních dopravců, společností Autodoprava Hrbáček s.r.o., a Kuchařík autodoprava, s.r.o.

20. Správce daně po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že v případě předmětných přijatých plnění se místo plnění podle § 7 ZDPH, nacházelo v JČS, a předmětná plnění tedy nejsou předmětem daně v tuzemsku podle § 2 ZDPH. Žalobkyně tak nárok na odpočet daně z předmětných plnění uplatnila v rozporu s ustanovením § 72 ZDPH. Správce daně proto vydal dodatečné platební výměry, které k odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 01. 08. 2017, č. j. 33360/17/5300-22443-701728, potvrdil. Toto rozhodnutí však bylo zrušeno rozsudkem NSS ze dne 15. 06. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021-79, ve kterém NSS žalovanému vytkl, že se zabýval toliko otázkou organizace přepravy a nezabýval se otázkou přechodu nebezpečí škody na zboží. Dále podle NSS nebylo možno pouze na základě úvahy o organizaci přepravy uzavřít, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobkyni okamžikem stočení PHM do cisteren. Žalovaný se nezabýval rámcovou smlouvou mezi žalobkyní a KONT FUEL a neprovedl dokazování ohledně daňových povinností dodavatelek žalobkyně, čímž nebylo vyloučeno možné dvojí zdanění, ačkoliv právě k možnému dvojímu zdanění žalobkyně navrhovala provést dokazování.
21. V následném odvolacím řízení rozsáhle doplnil dokazování o dožádání místně příslušných správců daně dodavatelek žalobkyně jakož i dalších subjektů v řetězci (včetně dopravců a oprávněných příjemců PHM) a v napadeném rozhodnutí obsáhle popsal své úvahy týkající se rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a KONT FUEL. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v JČS a sama pak zajišťovala přepravu PHM z JČS do ČR. Za takové situace je proto takové transakce třeba považovat za dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou, kdy ve smyslu § 7 odst. 2 ZDPH se za místo plnění považuje JČS. Jedná se tak o intrakomunitární plnění, u kterých není možné uplatnit nárok na odpočet daně při nákupu zboží od tuzemských dodavatelů. Na základě těchto závěrů žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání, které je nyní předmětem soudního přezkumu.

V. Právní posouzení

22. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Na úvod soud konstatuje, že žalovaný s ohledem na závěry vyslovené ve zrušujícím rozsudku NSS doplnil dokazování skutečně obsáhle, k čemuž soud odkazuje na odst. 10 a 11 napadeného rozhodnutí, kde je rozsah doplněného dokazování podrobněji popsán. Žalovaný se dostatečně zabýval odesílateli PHM. Na základě žádosti o mezinárodní výměnu

informací od rakouského odesílatele společnosti Shell nebyly s ohledem na časový odstup zjištěny žádné nové informace. Na to navázal žalovaný dokazováním ohledně prvních tvrzených příjemců PHM zjištěných podle CMR listů a databáze EMCS (tedy společností TELIDA TRADE s. r. o., CARICO ALTO s. r. o. a FENTAL OIL s. r. o.). Zjistil, že všechny tyto tři společnosti již byly vymazány z obchodního rejstříku po proběhlé likvidaci, navíc s tím, že likvidátorům nebyly předány žádné doklady (srov. odst. 47 až 67 napadeného rozhodnutí). V případě odesílatele ze Slovinska, společnosti Petrol byla jako první příjemce zjištěna rakouská společnost P. P. S., která je personálně spojená se společností ECOILL INVEST (jeden z oprávněných příjemců v nyní projednávaných obchodních případech). Osoby jednající za společnost P. P. S. pak s odkazem na probíhající trestní řízení odmítly vypovídat. Žalovaný se také zabýval společnostmi, které provedly přepravu PHM (odst. 68 až 72 napadeného rozhodnutí), dodavateli žalobkyně (odst. 73 až 84 napadeného rozhodnutí), oprávněnými příjemci PHM, u kterých byla ukončována přeshraniční přeprava (odst. 85 až 92 napadeného rozhodnutí), jakož i dalšími zjištěnými společnostmi, které se na přeprodeji PHM podílely (odst. 93 až 109 napadeného rozhodnutí). Krajský soud tak konstatuje, že povaha celého řetězce byla žalovaným zjištěna až na samou hranici možného.

24. Závěr žalovaného o tom, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobkyni již v jiném členském státě, je podle soudu prokázán a odůvodněn dostatečně. Žalovaný vysvětlil relevantní judikaturu týkající se zdanění zboží v rámci přeshraniční přepravy, zejména poukázal na rozsudky SDEU k této otázce, a tuto na projednávanou věc aplikoval (srov. odst. 19 až 26 napadeného rozhodnutí a tam uvedená judikatura SDEU, zejm. rozsudek ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04 EMAG Handel OHG, ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09 Euro Tyre, ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17 AREX CZ a.s.). Zvláště pak soud poukazuje na odst. 137 a násl. napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný na nyní projednávanou věc aplikuje rozsudek SDEU ze dne 03. 09. 2015 ve věci C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda. Žalovaný při výkladu pojmů „*právo nakládat s majetkem jako vlastník*“ a „*dodání zboží*“ vycházel z toho, že převod práva nakládat s majetkem jako vlastník není podmíněn existencí přímého smluvního vztahu mezi obchodníkem a rafinerií, a dále, že pojem „*dodání zboží*“ 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. Z uvedeného žalovaný správně dovodil, že „*dodání zboží*“ zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující k faktickému nakládání s uvedeným majetkem (zde PHM), jako by byla jeho vlastníkem, bez ohledu na případný převod vlastnictví ve smyslu vnitrostátního soukromého práva. Žalovaný, jak je výše popsáno, zjistil, kdo byl formálně dle CMR prvním pořizovatelem zboží, avšak tvrzení žalobkyně, že tito první pořizovatelé jimi byli skutečně, nebyla potvrzena. Nelze tedy souhlasit se žalobkyní, že se prvním pořizovatelem žalovaný nezabýval. Stejně tak se žalovaný dostatečně zabýval rámcovou smlouvou se společností KONT FUEL, o které je pojednáno níže, a intrakomunitární povahou plnění, které se žalovaný věnoval zejména v bodech [50], [53] až [59], [62] až [67], [95], [98], [100], [102], [104], [110] až [116] rozhodnutí o odvolání.
25. Žalovaný pak dostatečně zjistil a zdůvodnil, že žalobkyně byla nejen organizátorkou přepravy, ale též subjektem, kterému svědčila faktická možnost dispozice s pořizovaným zbožím. Přepravu zajišťovaly uvedené přepravní společnosti na objednávku žalobkyně,

přepřavu prováděly ze žalobkyní určeného místa odesílatele, žalobkyní určeným způsobem a do žalobkyní určeného místa oprávněného příjemce (komplexně popsal žalovaný všechny rozhodné okolnosti v odst. 143 napadeného rozhodnutí). Na tom nemění nic skutečnost, že PHM byly přepravovány v režimu podmíněného osvobození od daně. Jak plyne z již výše zmiňovaného rozsudku SDEU ve věci AREX CZ a. s., to, že se přeprava PHM uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není a ani nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení zboží musí být přičtena přeprava. Žalobkyní odkazované rozsudky KS Brno č. j. 30 Af 146/2011-330, NSS č. j. 7 Afs 123/2013-56 a NS sp. zn. 5 Tdo 839/2015 pak soud nepovažuje za relevantní, předně proto, že se nijak nedotýkají otázky přičtení přepravy, tedy v této věci řešené otázky. Navíc žalobkyně ani sama nevysvětluje, jak by tyto rozsudky relevantní vůbec být měly, soud je proto hodnotí jako velice obecnou část žalobní námítky.

26. Pokud žalobkyně argumentuje průběžnými výsledky trestního řízení vedeného KS Brno ve věci sp. zn. 46 T 5/2015 Zadeh (v odvolacím řízení VS Olomouc 1 To 47/2023), k této otázce se podrobně vyjadřoval v této konkrétní věci již NSS v rozsudku ze dne 5. 8. 2020 č. j. 10 Afs 43/2020-35, kdy uvedl: „*V odkazované kauze orgány činné v trestním řízení (přímo) nezkomaly daňové povinnosti samotné žalobkyně. Jako transakci s přeshraničním dodáním údajně (...) hodnotily transakci jiného obchodníka ve stejném obchodním řetězci. Jakkoli se v obecné rovině mohou tyto otázky jevit jako navzájem úzce propojené (...), v režimu trestního práva nemuselo nutně dojít ke stejné detailnímu posuzování stěžejní otázky, a to které transakci v řetězci je nutno přisoudit intrakomunitární dodání zboží. Jednak nelze s jistotou říci, že v trestním řízení zjišťované skutkové okolnosti se vůbec v ničem neliší od skutečností nynějšího případu; jednak i orgány činné v trestním řízení, stejně jako každý jiný orgán veřejné moci, nemusely mít v konkrétním okamžiku veškeré potřebné informace k identifikaci konkrétního intrakomunitárního plnění (...). Nutno dodat, že orgány činné v trestním řízení zkoumají případy, v nichž mělo dojít ke spáchání daňových trestných činů z jiné perspektivy. Zjednodušeně řečeno, zjišťují hlavně to, zda někdo (pachatel) ve větším rozsahu nezkrátil daň (§ 240 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník). (...) Daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci.*“ Krajský soud nemá důvodu jakkoli s těmtio závěry polemizovat, zejména za situace, kdy žalobkyně neuvedla žádnou konkrétní ekonomickou operaci, která by byla posuzována v trestní věci Zadeh a která by byla totožná s kteroukoli z ekonomických operací posuzovaných v přezkoumávaném daňovém řízení.

27. Krajský soud opakovaně zdůrazňuje, že žalovaný po doplnění dokazování provedl jasnou a přezkoumatelnou úvahu vyplývající z logického vyhodnocení jednotlivých důkazů jednotlivě i v jejich vzájemném souhrnu. Výsledkem této úvahy je jednoznačný závěr o tom, že právo nakládat se zbožím jako vlastník získala žalobkyně již v JČS před přepravou do ČR. Tento závěr, podkladovou úvahu žalovaného ani provedené důkazy se nedopadřilo žalobkyni zpochybnit. Hypotetické úvahy žalobkyně o možném obsahu trestního spisu Zadeh nemohou na výsledcích provedeného dokazování a závěrech žalovaného ničem změnit.

28. Krajský soud rekapituluje, že nákup PHM byl záměrem žalobkyně, objednávky ze strany žalobkyně předcházely samotné dodávce, a byla to žalobkyně, kdo poskytl relevantní údaje nezbytné k vyzvednutí PHM pověřenému přepravci. Nebyli to tak deklarovaní dodavatelé žalobkyně, kdo činil jakákoliv rozhodnutí ohledně dodávek PHM. Nadto se žalovaný zabýval i rámcovou smlouvou žalobkyně s dodavatelem KONT FUEL a na základě jejího hodnocení dospěl k závěru, že k převodu práva nakládat s PHM jako vlastník na žalobkyni došlo převzetím zboží (stočením do cisterny), stejně tak došlo k přechodu nebezpečí škody (s ohledem na skutečnost, že přepravu si organizovala sama žalobkyně) a podle sjednané výhrady vlastnictví přecházelo právo na žalobkyni s ohledem na skutečnost, že kupní cena byla hrazena před stočením do cisteren v plné výši (byť zálohově). Část žaloby, kde žalobkyně tyto závěry žalovaného napadá, je pouze vyjádřením nesouhlasu se závěry žalovaného. Tyto žalobkyně nijak konkrétně nerozporuje ani neuvádí skutečnosti, které by žalovaným poskytnuté a v zásadě ucelené a logické odůvodnění vyvracely, popř. narušovaly jeho integritu.
29. Pokud se týče návrhu na provedení důkazů doklady e-AD a evidenci EMCS, soud se ztotožňuje se žalovaným v již výše popsaném závěru o tom, že skutečnost, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od daně, není skutečností, která by byla relevantní pro přičtení přepravy ke konkrétní transakci v rámci řetězce společností předprodávajících PHM. Veškerými relevantními okolnostmi přepravy a přičtení k transakcím žalobkyně si již soud zabýval výše.
30. K písemnostem týkajícím se společnosti STOUT Financial s.r.o., na které žalobkyně odkazovala již v daňovém řízení, žalovaný dostatečně srozumitelně vysvětlil, že tento subjekt figuroval v jiných dodávkách zboží (jiných řetězcích a v jiných zdaňovacích obdobích, než která byla předmětem napadeného rozhodnutí, srov odst. 220 napadeného rozhodnutí) a tedy neměly pro nyní projednávanou věc výpovědní hodnotu. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně nikterak nevysvětluje, jak by tyto písemnosti pro věc relevantní být měly, tedy tuto již uplatněnou námitku nijak nerozvíjí, není ani soudu jasné, jak by listiny měly přispět k dalšímu objasnění věci. Námitka proto není důvodná.
31. Obdobný závěr pak lze učinit ohledně navrhovaného důkazu evidencí prvních nabyvatelů od oprávněného příjemce společnosti DaSYN s. r. o. Tam, kde tento subjekt figuroval, byli jako první nabyvatelé v řetězcích podle dokladů evidovány společnosti TELIDA TRADE s.r.o., CARICO ALTO s.r.o. a FENTAIL Oil s.r.o. Těmto formálně evidovaným nabyvatelům se již soud věnoval v odst. 23 tohoto rozsudku.
32. Stejně obecná je námitka dvojího zdanění uplatněná v bodu IV. žaloby. Žalobkyně sice poukazuje na řadu důkazů, které navrhovala provést v řízení, těmito se však žalovaný zabýval a buďto z nich nezjistil relevantní skutečnosti anebo je s náležitým odůvodněním neprovedl. Proti těmto pasážím napadeného rozhodnutí nicméně žalobkyně nic konkrétního nenamítá a námitku tak soud nepovažuje za důvodnou. Otázkou dvojího zdanění se žalovaný zabýval dostatečně, když prostřednictvím dožádání prověřil všechny zjištěné subjekty, které se transakcí s PHM zúčastnily, a u těchto buď zjistil, že daňová řízení u těchto subjektů vedena nebyla (typicky byly nekontaktní, neplnily své daňové povinnosti a byly zrušeny s likvidací, při které nedošlo k předání žádných podkladů určenému likvidátorovi) a nebo sice řízení vedena byla, avšak pro jiná zdanitelná plnění s tím, že obchody s PHM byly toliko formálně (na základě předložených dokladů) ověřeny a jejich materiální stránka blíže zkoumána nebyla. Právě toto, jak správně namítá žalovaný, má však

pro stanovení daňové povinnosti přednost před stavem formálním. Z výše uvedených závěrů pak plyne, že daňová povinnost ohledně projednávaných transakcí dopadla správně na žalobkyni a skutečnost, že u dodavatele žalobkyně nebyl odmítnut uplatněný nárok na odpočet daně z nákupu PHM, nemůže mít vliv na daňovou povinnost žalobkyně. Pokud jde o návrh žalobkyně uvedený v odst. 3.3 žaloby (tedy v jiné části žaloby), kde navrhuje provést další důkazy k otázce dvojího zdanění, soud uvádí, že tento návrh je zcela neurčitý.

33. K odkazu na závěry uvedené v jiném rozhodnutí žalovaného ve věci jiného daňového subjektu soud konstatuje, že tyto nejsou obecně přenositelné, neboť každý jednotlivý daňový případ je třeba posuzovat se všemi jeho specifiky včetně odlišného stupně dokazování. V zásadě se lze ztotožnit se žalovaným v tom, že pokud se jedná o jiný daňový subjekt vystupující v jiném řetězci, kde byl navíc žalovaný v rámci soudního přezkumu zavázán ke zjištění skutečností a dalšímu odůvodnění svých závěrů odlišně od nyní projednávané věci, nelze z takového rozhodnutí žalovaného usuzovat nic o daňových povinnostech žalobkyně. Navíc v nyní projednávané věci žalovaný posoudil nejen postavení organizátora přepravy a jeho propojení na smluvní přepravce, ale dostatečně se zaměřil na zjištění prvního článku, na něhož bylo převedeno na území jiného členského státu právo nakládat se zbožím jako vlastníkem. Žalovaný tak spolehlivě zjistil, komu oprávněně svědčilo právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastníkem a nebylo proto zapotřebí prověřovat všechny jednotlivé články každého řetězce.

34. Soud v závěru poukazuje na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 214/2022-77, jehož právní věta dopadá přiměřeně i na nyní projednávanou situaci: *„Při posouzení převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem (§ 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty) se má typicky zkoumat, zda bylo na daňový subjekt převedeno buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastníkem. Mohou však nastat případy, kdy nebude formální titul existovat nebo formální převod práva nebude odpovídat zjištěnému faktickému stavu. V takové skutkové situaci není nutné po správci daně vyžadovat označení konkrétního právního titulu, na jehož základě může daňový subjekt se zbožím nakládat jako by byl jeho vlastníkem. Stačí, pokud při posouzení všech okolností věci a vedle popisu skutkových zjištění provede úvahu, ze které je zřejmé, že daňový subjekt mohl fakticky ovlivnit právní osud zboží.“* Soud je přesvědčen, že napadené rozhodnutí splňuje tyto požadavky, neboť je z něj zřejmé, že to byla právě žalobkyně, kdo organizoval přepravu, zboží sloužilo k její ekonomické činnosti a navíc podle rámcové smlouvy se společností KONT FUEL na žalobkyni přecházelo riziko škody na zboží již stočením PHM do cisteren přepravců. Tyto závěry pak žalovaný řádně doplnil v souladu s právním názorem NSS vysloveným v předešlé věci ohledně týchž plnění (rozsudek ze dne 15. 6. 2021 č. j. 10 Afs 112/2021-79).

VI. Závěr a náklady řízení

Vzhledem k výše popsaným závěrům nezbylo krajskému soudu, než žalobu v plném rozsahu zamítnout jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

Poučení:

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

Ostrava 31. ledna 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje