



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **H., s. r. o.**
sídlem X

zastoupena advokátem Mgr. Janem Baladou
sídlem Palackého 1, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2016, č. j. 48759/16/5300-22441-711458,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2016, č. j. 48759/16/5300-22441-711458, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 18 580,50 Kč k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jana Balady, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 12. 12. 2016 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2016, č. j. 48759/16/5300-22441-711458 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil celkem osm dodatečných platebních výměrů ze dne 7. 4. 2015 vydaných Finančním úřadem pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) pod č. j. 1657799/15/2118-50521-203715, č. j. 1658883/15/2118-50521-203715, č. j. 1659075/15/2118-50521-203715, č. j. 1659251/15/2118-50521-203715, č. j. 1659896/15/2118-50521-203715, č. j. 1660324/15/2118-50521-203715, č. j. 1660658/15/2118-50521-203715 a č. j. 1660777/15/2118-50521-203715 (dále jen „dodatečné platební výměry“).
2. Dodatečnými platebními výměry doměřil správce daně žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a to následovně:
 - dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011, č. j. 1657799/15/2118-50521-203715, doměřil správce daně žalobkyni daň ve výši 7 688 803 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 1 537 760 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011, č. j. 1658883/15/2118-50521-203715, doměřil správce daně žalobkyni daň ve výši 14 903 898 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 2 980 779 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011, č. j. 1659075/15/2118-50521-203715, doměřil správce daně žalobkyni daň ve výši 18 786 422 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 3 757 284 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011, č. j. 1659251/15/2118-50521-203715, doměřil správce daně žalobkyni daň ve výši 21 055 764 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 4 211 152 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2012, č. j. 1659896/15/2118-50521-203715, doměřil správce daně žalobkyni daň ve výši 3 860 866 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 772 173 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období měsíce února roku 2012, č. j. 1660324/15/2118-50521-203715, doměřil správce daně žalobkyni daň ve výši 5 554 318 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 1 110 863 Kč,
 - dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období měsíce března roku 2012, č. j. 1660658/15/2118-50521-203715, doměřil správce daně žalobkyni daň ve výši 6 201 692 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 1 240 338 Kč a
 - dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období měsíce dubna roku 2012, č. j. 1660777/15/2118-50521-203715, doměřil správce daně žalobkyni daň ve výši 1 417 952 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 283 590 Kč.
3. V souhrnu tak byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 79 469 715 Kč a uloženo penále ve výši 15 893 939 Kč. Správce daně ve všech případech doměřil DPH z toho důvodu, že

neuznal žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť dospěl k názoru, že dodání pohonných hmot (dále jen „PHM“), která žalobkyně přijala jako plnění od svých dodavatelů, se uskutečnila s místem dodání v jiných členských státech Evropské unie a došlo k nim před uskutečněním intrakomunitární přepravy. Předmětná plnění proto nepodléhala zdanění podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2012 (dále jen „zákon o DPH“).

Obsah žaloby

4. Žalobkyně nejprve označila za nesporné skutečnosti, že jejími dodavateli PHM v předmětných zdaňovacích obdobích byli K. F. D. s. r. o. (nyní K. O. s. r. o., která je v úpadku), R. Bc. E. N., Ing. M. D. s. r. o., M. V.-P. T. s. r. o. (M.V.-D. T. s. r. o.) a P. I. s. r. o. (později P. I. s. r. o. v likvidaci, nyní zaniklá), kteří v daném období byli registrováni jako plátcí DPH. Nesporná je rovněž skutečnost, že žalobkyně nerealizovala mezinárodní přepravu, ale přepravu pro ni realizovala společnost H., IČO: X, sídlem X (dále jen „H.“). Samotné žalobní námitky pak žalobkyně po formální stránce rozčlenila do celkem čtrnácti žalobních bodů, jež rozdělila do dvou skupin jako žalobní body týkající se daňového řízení se žalobkyní a jako žalobní body týkající se daňového řízení se společností H..
5. Prvním okruhem žalobních bodů jsou námitky týkající se postupu správce daně a žalovaného v daňovém řízení vedeném v projednávané věci.
6. Žalobkyně tak namítá (5. žalobní bod), že k zahájení daňové kontroly došlo v rozporu s § 89 odst. 1 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „daňový řád“), který je třeba aplikovat i v případě daňové kontroly. Podle tohoto ustanovení musí v případě zahájení postupu k odstranění pochybností existovat konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti či úplnosti daňového tvrzení opřené o skutečnosti zjištěné správcem daně. Takové skutečnosti však zjištěny nebyly, přičemž nestačí pouhý názor, že skutečnost by teoreticky mohla být i jiná, než jak se to jeví z daňového tvrzení. Z výzvy správce daně ze dne 30. 6. 2014 ani z jiných úkonů, které správce daně a žalovaný v řízení učinili, nelze žádné konkrétní pochybnosti shledat. Daňové řízení tedy bylo zahájeno protiprávně a tato vada je neodstranitelná. V důsledku toho byly v rozporu s právem vydány jak platební výměry, tak i napadené rozhodnutí. Navíc ve výzvě ze dne 30. 6. 2014 správce daně nepostupoval podle § 89 daňového řádu, neboť žalobkyni vyzval k prokázání skutečností podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, a výzva je tudíž vadná.
7. Dále žalobkyně namítá (1. žalobní bod), že žalovaný pochybil tím, že v řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, neprovedl v zásadě žádné dokazování (žalobkyniny důkazní návrhy vesměs zamítl) a vycházel pouze z výsledku daňového řízení vedeného se společností H.. Tohoto řízení se však žalobkyně neúčastnila, nemohla se tedy vyjádřit k důkazům provedeným v odlišném řízení ani učinit vlastní důkazní návrhy. Není přitom pravda, že důkazy provedené v řízení se společností H. provedl žalovaný opětovně v řízení se žalobkyní, neboť pouze vycházel z tam vyslovených právních závěrů. Stěžejní zjištění, která k těmto právním závěrům vedla, se však vztahují ke společnosti H., nikoli k žalobkyni (např. zcela chybí závěry ohledně místa zdanitelného plnění, jde-li o dodávky mezi žalobkyní a jejími dodavateli). To nelze považovat za řádné zjištění skutkového stavu, na což žalobkyně bezvýsledně upozorňovala již v průběhu řízení. Žalovaný svým postupem porušil § 92 odst. 7 daňového řádu, v důsledku čehož nemohla žalobkyně naplnit své právo vyjádřit se k provedeným důkazům ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Dále žalovaný porušil § 93 odst. 2 daňového řádu, protože z jiného daňového řízení

nepřevzal důkazní prostředky, nýbrž pouze jeho výsledky. Také se tím prohřešil proti zákonným požadavkům na obsah odůvodnění obsaženým v § 102 odst. 4 daňového řádu (12. žalobní bod). Žalovaný také porušil § 116 odst. 2 daňového řádu (13. žalobní bod), protože se v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal s odvolacím důvodem, že nebyly provedeny žalobkyní navržené důkazy.

8. Dále žalobkyně namítá (3. žalobní bod), že žalovaný porušil povinnost, již mu ukládá § 92 odst. 2 daňového řádu, co nejúplněji zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně, což je základním cílem daňového řízení (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správce daně neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů a ani v odvolacím řízení nebyl s výjimkou rámcové smlouvy mezi žalobkyní a společností H. žádný důkaz doplněn. Skutková zjištění učiněná v daňovém řízení vedeném se společností H., odběratelkou žalobkyně, jsou přitom do daňového řízení se žalobkyní přenositelné – pokud vůbec – jen zprostředkovaně. Z judikatury českých správních soudů i Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) vyplývá, že základem pro stanovení místa zdanitelného plnění ve vztahu k jednotlivým dodávkám učiněných v rámci řetězce transakcí spojených s jednou přepravou je zjištění, která z těchto transakcí je přeshraniční; transakce uskutečněné před ní se považují za uskutečněné v místě odeslání, transakce uskutečněné po ní za uskutečněné v místě určení. Pro závěr o tom, která transakce je přeshraniční, je klíčové zjištění okamžiku nabytí vlastnického práva v jednotlivých obchodních člancích. Ovšem otázkou, kdy a kde žalobkyně nabyla vlastnické právo k PHM, se žalovaný vůbec nezabýval, a to ani v řízení vedeném se společností H. ani v řízení, jež předcházelo vydání napadeného rozhodnutí. Žalobkyně konstantně tvrdí, že vlastnické právo k PHM nabyla na území České republiky, k čemuž také v řízení navrhla důkazy. Tím pádem je vyloučeno, aby společnost H., jež nabyla vlastnické právo k PHM až od žalobkyně, nabyla jejich vlastnictví v zahraničí. Úvahy žalovaného jsou v tomto směru nelogické a nerespektují judikaturu, která klade důraz na zjištění veškerých skutkových okolností o jednotlivých člancích řetězce a podmínek, za nichž byly jednotlivé transakce realizovány [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, a ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, a rozsudky SDEU ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding BV* (dále jen „*Euro Tyre Holding*“), a ze dne 4. 6. 2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG* (dále jen „*EMAG*“)]. V rozporu s touto judikaturou se žalovaný spokojil se zjištěním koncového článku řetězce. Jestliže však žalovaný nezjišťoval, kde a kdy došlo k nabytí vlastnického práva k PHM v předchozích člancích řetězce, nemůže učinit závěr stran okamžiku a místa nabytí vlastnického práva žalobkyní. Žalovaný nesprávně dovodil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, ačkoli jí navržené důkazy neprovedl (ani se je nepokusil získat od třetích osob, resp. jiných orgánů státní správy).
9. Dále žalobkyně tvrdí (4. žalobní bod), že žalovaný porušil § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu. V daňovém řízení je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Žalovaný má s odkazem na § 89 a násl. daňového řádu za to, že nepodložená pochybnost o žalobkyní předložených důkazech přenáší důkazní břemeno zpět na ni. Žalobkyně má však za to, že důkazní břemeno má ze zákona výlučně v rozsahu § 92 odst. 3 daňového řádu a této své povinnosti dostála; žalovaný na ni nemůže „přenášet“ své důkazní břemeno. Jestliže hodlá správce daně zpochybnit důkazy předložené daňovým subjektem, musí prokázat skutečnost, která jejich věrohodnost zpochybňuje. To se však nestalo – žalovaný nepředložil žádný důkaz.
10. Žalobkyně dále namítá (10. žalobní bod), že žalovaný porušil § 92 odst. 7 daňového řádu, protože před vydáním rozhodnutí nepsal úřední záznam o tom, které skutečnosti

považuje za prokázané a které nikoli a na základě kterých důkazních prostředků. Sdělení ze dne 5. 9. 2016 těmto požadavkům nevyhovělo, protože obsahovalo poučení o možnosti uplatnit další důkazní návrhy, což také žalobkyně učinila. Dokazování tak ještě neskončilo. Že žalovaný její důkazní návrhy zamítl, se žalobkyně dozvěděla až z napadeného rozhodnutí.

11. Žalobkyně dále namítá (11. žalobní bod), že žalovaný porušil zásady hodnocení důkazů plynoucí z § 8 odst. 1 daňového řádu, protože důkazy hodnotil svévolně. Závěr o místě dodání (plnění) je založen pouze na skutečnosti, že PHM byly společností H. převzaty k přepravě v zahraničí. K doložení místa dodání však byly navrženy další důkazy, které žalovaný odmítl, a své závěry opřel pouze o uvedenou skutečnost. Rovněž žalovaný nepřihlédl k rámcové smlouvě uzavřené mezi žalobkyní a společností H., a to pouze z důvodu, že jsou obě společnosti personálně propojeny.
12. Druhý okruh žalobních bodů se týká právního posouzení věci.
13. Žalobkyně namítá (2. žalobní bod), že žalovaný ve svých úvahách chybně pominul § 73 odst. 1 písm. c) zákona o DPH [žalobkyně ovšem citovala § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH – pozn. soudu], který stanoví podmínky pro odpočet DPH. V řízení se prokázalo, že žalobkyniní dodavatelé vůči ní uplatnili DPH daňovým dokladem. Z úřední povinnosti má správce daně vědět, že také DPH přiznali a odvedli. Žalobkyně má tedy nárok na odpočet, aby byla zajištěna nezbytná neutralita DPH mezi plátcí. Dále žalovaný – rovněž nesprávně – tvrdí, že pro stanovení DPH nehraje roli, komu celní správa propustila předmětné PHM do volného oběhu. Z § 22 odst. 2 zákona o DPH totiž plyne, že DPH přiznává a platí ten, komu bylo zboží propuštěno. Jde o otázku klíčovou pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně. Jestliže vznikla jejímu právnímu předchůdci daňová povinnost podle § 22 zákona o DPH (tj. při propuštění PHM do volného oběhu), je vyloučeno, aby *poté* došlo k dodání těchto PHM v zahraničí.
14. Dále má žalobkyně za to (6. žalobní bod), že žalovaný špatně vykládá čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). Pomíjí totiž, že v posuzovaném případě jde o obchodování s PHM, tedy se zbožím podléhajícím spotřební dani, které bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, čímž se žalobkynin případ zásadně odlišuje od případů posuzovaných SDEU ve věcech *Euro Tyre Holding* a *EMAG*. To lze prokázat záznamy celní správy, jimiž však žalovaný odmítl provést důkaz s odůvodněním, že pro věc nejsou relevantní. Okolnosti související s přepravou předmětných PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně jsou přitom pro věc klíčové, neboť ze záznamů lze zjistit, které subjekty se přepravy účastnily jako odesílatel a příjemce, přičemž nic nesvědčí o tom, že nebyli současně prodávajícím a kupujícím.
15. Žalobkyně dále namítá (9. žalobní bod), že závěry napadeného rozhodnutí jsou v rozporu s podmínkami obchodů realizovaných mezi ní a ostatními účastníky obchodů. Ze všech záznamů (daňových dokladů, daňových tvrzení, rámcové smlouvy a dalších) vyplývá, že žalobkyně, její dodavatelé i společnost H. měli zjevně v úmyslu uskutečnit obchod na území České republiky. Záměr účastníků je přitom podle rozsudku SDEU ve věci *Euro*

Tyre Holding a podle rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, důležitým kritériem pro posouzení povahy transakce. Závěr žalovaného, že místem plnění byl jiný členský stát EU, je tedy v rozporu s podmínkami, jimiž se smluvní strany při obchodování dlouhodobě řídily.

16. Žalobkyně rovněž namítá (8. žalobní bod), že jestliže žalovaný tvrdí, že mezi ní a jejími dodavateli nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění na území České republiky, nýbrž v zahraničí, tato transakce pak nemůže spadat do daňové působnosti české finanční správy. Bez ohledu na to však žalovaný doměřil žalobkyni DPH, v důsledku čehož došlo k vícečetnému výběru téže daně, což je v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tak na jedné straně nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet z jí přijatých zdanitelných plnění z důvodu, že plnění bylo uskutečněno na území jiného členského státu, a společnosti H. nepřiznal nárok na odpočet DPH z obchodů s předmětnými PHM. Na druhé straně však žalovaný ponechal daňovou povinnost žalobkyně, jako by se zdanitelné plnění uskutečnilo na území České republiky a totéž učinil i ve vztahu ke společnosti H.. Došlo tak k dvojímu výběru DPH z téhož předmětu plnění.
17. Dále žalobkyně žalovanému vytýká (7. žalobní bod), že nesprávně interpretoval relevantní judikaturu. Upozorňuje, že z rozsudků SDEU ve věcech *Euro Tyre Holding* a *EMAG* vyplývá, že k posouzení toho, která z transakcí v řetězci požívá osvobození od DPH, je klíčové zjistit (a) údaje o odesílateli zboží a jeho jednání v rámci uzavírání obchodu, zejména zda jednal jako subjekt povinný k DPH s úmyslem vyvézt zboží na území jiného členského státu a (b) údaje o tom, zda a z jakých důvodů odesílatel zboží deklaroval odeslání zboží do jiného členského státu v režimu osvobození od DPH a komu tato dodávka byla určena. Žalovaný se zabýval obchody realizovanými mezi českými daňovými subjekty, jež tvrdí, že se zdanitelné plnění uskutečnilo na území České republiky. Přitom zjistil pouze to, že proběhlo několik transakcí spojených s jednou přepravou. Dodání PHM mezi žalobkyní a jejími dodavateli však bylo až několikrátým dodáním v řadě, přičemž z obsahu CMR listů a dalších dokumentů týkajících se přepravy plyne, že k mezinárodní přepravě došlo již mezi subjekty, jež v řetězci dodání předcházely dodavatelům žalobkyně, protože dodavatelé žalobkyně v rámci přepravy nebyli v postavení odesílatele ani příjemce zboží. Žalovaný nezkoumal, kdo zboží z jiného členského státu EU odeslal, komu převedl vlastnické (resp. dispoziční) právo a kdy se tak stalo. Uvedená zjištění jsou přitom stěžejní pro určení, která z transakcí je přeshraniční a které je třeba přičíst osvobození od DPH. SDEU v rozsudcích ve věcech *Euro Tyre Holding* a *EMAG* dále podotkl, že v nich vyslovená pravidla nejsou jedinými kritérii pro určení transakce, jež má být v rámci řetězce osvobozena od DPH. Podstatné jsou konkrétní okolnosti každého případu. Mezi ně podle žalobkyně patří i kogentní české právní předpisy regulující obchodování s PHM a jejich uvádění na trh a čl. 138 směrnice 2006/112/ES. Ve světle citované judikatury pak nelze obchody mezi žalobkyní a jejími dodavateli pokládat za přeshraniční.
18. Konečně třetí okruh žalobních bodů (14., 15. a 16. žalobní bod) formulovala žalobkyně tak, že jimi brojí proti závěrům vysloveným v rozhodnutích žalovaného ve věci H. (rozhodnutí ze dne 18. 10. 2016, č. j. 45296/16/5300-21442-711315 a č. j. 45298/16/5300-21442-711315). Tyto žalobní body uplatnila žalobkyně, jak sama uvedla, z procesní opatrnosti, neboť napadené rozhodnutí vydané v nyní projednávané věci se opírá o důkazy a zjištění učiněná žalovaným ve věci H.. V tomto směru žalobkyně namítá, že společnost H. nenabyla ekonomické vlastnictví k předmětným PHM, ale byla pouze v roli přepravce a s věcí neměla právo nakládat jako vlastník. Dále tvrdí, že se žalovaný mylí, pokud

dovozuje, že byly PHM přepravovány v rámci jedné nepřetržité přepravy. Ve skutečnosti šlo o více přeprav realizovaných různými osobami, přičemž společnost H. je přepravovala až v rámci České republiky. V řízení se také neprokázalo, že by společnost H. byla organizátorem této přepravy, přičemž navíc postavení organizátora přepravy je jen jedním z kritérií pro posouzení místa dodání, nikoliv však kritériem jediným či stěžejním.

Obsah vyjádření k žalobě

19. Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že transakce s PHM probíhaly v rámci řetězce společností, v němž došlo k postupnému převodu vlastnického práva ke zboží, které bylo přepravováno z jiného členského státu EU do České republiky. Z rozsudku SDEU ve věci *EMAG* vyplývá, že tuto přepravu lze přičíst pouze jedné z dodávek a pouze ta má povahu intrakomunitárního plnění; transakce, které jí předchází, jsou považovány za klidové dodávky bez přepravy s místem plnění v jiném členském státě EU. Žalobkyně deklarovala, že předmětná transakce (nákup PHM od jejích dodavatelů) proběhla v tuzemsku, avšak důkazní břemeno ve vztahu k tomuto tvrzení neunesla. V (jiném) daňovém řízení vedeném se společností H. se totiž zjistilo, že intrakomunitárním plněním byla jiná, pozdější transakce v řetězci (prodej PHM žalobkyní společnosti H.), která byla spojená s přepravou (společnost H. naložila PHM ve skladu v jiném členském státě EU na své dopravní prostředky a převezla je do České republiky; tedy fakticky realizovala přepravu a s PHM zacházela jako jejich vlastníci). Tím pádem veškerá plnění, která tomuto obchodu předcházela, byla uskutečněna v jiném členském státě EU a nebyla předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.
20. Podle žalovaného není důvodná námitka, že nevzal v úvahu skutečnost, že PHM byly na území jiného členského státu EU přepravovány v režimu podmíněného osvobození od DPH. Žádné ustanovení směrnice 2006/112/ES neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně, což je závěr, který má oporu v judikatuře [rozsudek SDEU ze dne 14. 7. 2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd a další* (dále jen „*British American Tobacco International Ltd*“) a rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43].
21. Důvodná není ani námitka, že žalovaný nerespektoval jednoznačně projevenou vůli stran. Tvrzená vůle totiž faktickému jednání stran neodpovídá a nemůže nic změnit na skutečnosti, že se místo plnění nacházelo v jiném členském státě EU.
22. Žalovaný se také nedopustil porušení čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES. Tento článek byl do českého práva transponován v podobě § 64 odst. 3 zákona o DPH a vztahuje se na situace, kdy příjemcem zboží podléhajícího spotřební dani je osoba povinná k dani, která není registrována k dani; navazuje na úpravu předmětu daně v případě pořízení zboží z jiného členského státu, které podléhá spotřební dani. Dodání takového zboží do jiného členského státu musí být od DPH osvobozeno, aby nedošlo k porušení principu neutrality daně. To však není případ žalobkyně.
23. Žalovaný má za to, že postupoval v souladu se zákonem o DPH a neporušil žádné z ustanovení daňového řádu. Poukazuje na to, že není povinen provést všechny důkazy a žalobkyniny důkazní návrhy nebyly s to osvědčit či prokázat skutečnosti rozhodné pro určení okamžiku přechodu práva nakládat s předmětným zbožím jako vlastníci.
24. Dále se žalovaný nemohl dopustit protiprávního zahájení postupu k odstranění pochybností, neboť ten se žalobkyní vůbec veden nebyl. Byla u ní vedena daňová kontrola,

tedy jiný z postupů při správě daní, pro jehož zahájení nemusí mít správce daně žádné konkrétní pochybnosti a jenž může mít i jen preventivní charakter; nesdělení důvodů pro její zahájení nemohou způsobit nezákonnost výzvy ze dne 30. 6. 2014 ani nezákonnost této daňové kontroly jako celku. Zpráva o daňové kontrole byla se žalobkyní řádně projednána; její podpis odepřela bezdůvodně, a tudíž nebyl důvod pro postup podle § 88 odst. 6 daňového řádu (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 89/2012-20, a ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009-87).

25. Žalovaný se rovněž nedopustil nesprávné aplikace § 73 odst. 1 písm. c) zákona o DPH, který stanoví, že jednou z podmínek pro uplatnění nároku na odpočet je mít daňový doklad. Nejprve je totiž třeba posoudit, zda zde vůbec nárok na odpočet existuje, tedy zda jsou splněny podmínky § 72 zákona o DPH. Tento nárok žalobkyni nevznikl, nelze se tedy vůbec zabývat splněním podmínek pro uplatnění neexistujícího nároku.
26. Konečně žalovaný nesouhlasí, že by v posuzovaném případě došlo k dvojímu zdanění. Povinnost odvést daň na výstupu totiž nemusí plátcí daně vzniknout jen v případě, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění, jak je deklarováno, ale § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH stanoví povinnost přiznat a odvést daň rovněž osobě, která uvedla daň na daňovém dokladu. Jak se zjistilo při daňové kontrole, žalobkyně uvedla daň na daňových dokladech vztahujících se k dodání zboží společnosti H., z toho titulu byla tedy povinna přiznat a odvést daň na výstupu z předmětných plnění, a to bez ohledu na to, kde se měla uskutečnit.

Obsah dalších vyjádření účastníků

27. Žalobkyně v replice podotýká, že předmětem sporu je také to, zda je finanční správa oprávněna odepřít jí odpočet DPH ze zdanitelného plnění, ve vztahu k němuž již DPH vyměřila osobě, která stála v řetězci obchodů před žalobkyní.
28. Žalobkyně nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně okamžiku, kdy se zboží dalo do pohybu. Tím, že žalovaný nezjišťoval všechny články řetězce, nelze vyloučit, že se zboží dalo do pohybu již v rámci některé z předchozích transakcí, nikoli až během transakce mezi žalobkyní a společností H.. O tom svědčí to, že podle CMR listů byly PHM z celního skladu vydány dodavateli žalobkynina dodavatele. Společnost H. nebyla osobou, které bylo zboží vyskládáno, a působila pouze jako přepravce. Domněnka žalovaného, že společnost H. měla nabýt ekonomické vlastnictví v jiném členském státě EU, nemá oporu v provedeném dokazování. V té souvislosti žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70, z něž plyne, že naložením PHM na cisternu dopravce nedochází k nabytí práva nakládat s nimi jako vlastníků. Společnost H. nebyla ani organizátorem přepravy, neboť přepravní instrukce dostávala prostřednictvím žalobkyně od jejích dodavatelů.
29. Žalobkyně dále nesouhlasí s výkladem žalovaného k čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES. Ten se podle žalobkyně do českého práva promítl prostřednictvím § 108 písm. f) a § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, podle nichž má povinnost DPH odvést ta osoba, které bylo zboží propuštěno do volného oběhu. Transakce, které po ní následují (jako právě předmětná transakce mezi žalobkyní a jejími dodavateli), jsou vnitrostátně zdanitelnými plněními s nárokem na odpočet.

30. Dále žalobkyně uvádí, že u ní sice byla vedena daňová kontrola, ovšem v jejím rámci správce daně uplatnil i postup k odstranění pochybností. Podpis zprávy o daňové kontrole odepřela proto, že ji s ní správce daně odmítl projednat.
31. Jde-li o otázku dvojího zdanění, podle žalobkyně žalovaný ve svém vyjádření sám přiznal, že v tomto řetězci prodeje PHM vybíral DPH (minimálně) duplicitně. U žalobkyně totiž vyměřil DPH na výstupu dokladově, ač podle něj tyto doklady neodpovídají skutečnosti, zatímco na vstupu u společnosti H. odmítl přiznat nárok na odpočet s tím, že takto fakturovaná plnění neodpovídají skutečnosti. Tím žalovaný porušil princip neutrality.
32. Žalovaný v duplice reaguje na recentní judikaturu NSS (rozsudky ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, a ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45), v níž upozornil na rozsudky SDEU ve věcech *Euro Tyre Holding* a *EMAG* a související stanovisko generální advokátky Juliane Kokott. Při posouzení, kterému dodání zboží v rámci řetězce pohledávek má být přičtena přeprava tohoto zboží z jiného členského státu, je třeba mimo jiné zkoumat, kdo je organizátorem přepravy (tedy kdo ji zadává a hradí přepravné, aniž by ji musel fakticky realizovat). Otázka, kdo je organizátorem přepravy, přitom závisí na objektivních faktech (např. pro PHM jezdil vlastními silami, nebyl k provedení dopravy zmocněn jiným obchodníkem v řetězci, nesl náklady na přepravu a nikomu je nepřefakturoval, ostatní dodavatelé s PHM fyzicky nedisponovali). Teprve poté, co je zjištěn organizátor přepravy, lze přistoupit k individuálnímu posouzení okolností případu, např. k řešení otázky, kdy došlo k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník, což je podle čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112/ES okamžik, kdy došlo k dodání zboží z hlediska relevantního pro DPH. Dodání zboží je autonomním pojem unijního práva, který je podle žalovaného třeba vykládat tak, že zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s tímto 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 nesvědčí právo věc užívat, zcizit nebo zničit. Přitom je podle rozsudku NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 221/2016-25, klíčový stav faktický, nikoli deklarovaný stav právní. Jak vyplývá ze stanoviska generální advokátky Eleanor Sharpston ve věci C-526/16, *Fast Bunkering Klaipėda*, v případě natankování PHM do cisterny se má za to, že s nimi může provozovatel této cisterny nakládat jako vlastník, a tudíž tím došlo k dodání zboží; pokud by tomu mělo být jinak, musí to daňový subjekt prokázat. Naopak podle žalovaného není na místě odkazovat na rozsudek SDEU ve věci *British American Tobacco International Ltd*, neboť v něm šlo o krádež PHM a v tom případě je vyloučeno, aby zloděj nabyt ve vztahu ke kradené věci jiné postavení než postavení detentora.
33. Podle žalovaného je tedy třeba tyto obecné závěry na právě posuzovanou věc aplikovat následovně. Z dokazování v daňovém řízení vedeném se společností H. vyplynulo, že tato společnost vystupovala ve vztahu k dodávkám PHM jako organizátor přepravy, neboť jela vlastními dopravními prostředky do jiného členského státu EU, kde zboží – bez účasti kterékoli jiné společnosti v řetězci – naložila; nesla také náklady přepravy. Tvrdí-li žalobkyně, že společnost H. byla pouze dopravcem a organizátorem přepravy byl někdo jiný, pak to musí v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat, což se nestalo (ostatně to neprokázala ani společnost H. v jejím řízení). Pokud by tomu tak skutečně bylo, pak by nepochybně existovala přepravní smlouva, která by postavení společnosti H. jasně vymezila (tím spíše v situaci, kdy by v jednom řetězci vystupovala současně v postavení dopravce a v postavení kupujícího), a společnost H. by organizátorovi přepravy účtovala

přepravné, jež je jedním z podstatných znaků smlouvy o přepravě. Žalobkyně předložila jen mezinárodní nákladní listy CMR (na nichž společnost H. vůbec nefiguruje), které nedokládají nic o tom, zda společnost H. nabyla právo nakládat s PHM jako vlastník či nikoli. Je tedy třeba uzavřít, že společnost H. byla organizátorem přepravy a současně článkem řetězce, který PHM dále přeprodával svým odběratelům. Tím pádem byl plněním spojeným s přepravou buď nákup PHM společností H. od žalobkyně, nebo prodej PHM společností H. jejím odběratelům. Všechny předcházející transakce, včetně transakcí, o nichž se toto řízení vedlo (nákup PHM žalobkyní od jejích dodavatelů), tedy byly klidovými transakcemi s místem plnění v jiném členském státě. Z toho je zřejmé, že žalobkyně nesplnila podmínky pro nárok na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH, protože nepřijala zdanitelné plnění v tuzemsku; ač tvrdila opak, neprokázala jej. Není povinností správce daně prokazovat, že se transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt; to by ostatně šlo jen obtížně, neboť některé články účelově vykonstruovaného řetězce, jehož komplikovanost může indikovat podvody na DPH, jsou jen formálně existující nekontaktní subjekty.

34. V dalším vyjádření ze dne 18. 2. 2019 žalovaný poukázal na to, že česká daňová úprava je založena na principu autoaplikace, daň si tedy vypočítává sám daňový subjekt, který také musí zvážit, zda přijatá transakce podléhá DPH či nikoli, čemuž odpovídá i jeho důkazní povinnost. Pokud tedy žalobkyně deklarovala přijetí plnění s nárokem na odpočet od tuzemských plátců daně a uplatnila odpočet DPH, pak musí prokázat, že pro odpočet splnila zákonné podmínky. Správce daně není povinen prokazovat, že skutečnosti neproběhly přesně tak, jak daňový subjekt tvrdí – postačí, pokud o tom existují důvodné pochybnosti. V právě posuzované věci sice žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno tím, že správci daně předložila daňové doklady k předmětným plněním, ovšem poté nabyl správce daně pochybnosti o oprávněnosti nároku, které prokázal mj. též podklady získanými v jiném daňovém řízení. Žalobkyně se s nimi seznámila, ale ani na výzvu nepředložila důkazy o naplnění podmínek pro odpočet; své důkazní břemeno tudíž neunesla. Dále žalovaný upozornil na nově vydaný rozsudek SDEU ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *AREX CZ, a. s.* (dále jen „*AREX CZ*“), jehož bod 48 vyvrací argument žalobkyně, že je pro věc relevantní, že PHM byly přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně; k porušení čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES tudíž nedošlo.
35. V dalším vyjádření ze dne 10. 6. 2020 žalovaný poukázal na závěry vyslovené SDEU v nově vydaném rozsudku ze dne 23. 4. 2020, C-401/18, *H., s. r. o.* (dále jen „*H.*“), které jen potvrzují, že to byla společnost H., která měla právo nakládat s předmětnými PHM jako vlastník, a to po celou dobu od jejich naložení do svých cisteren až do jejich stočení na čerpacích stanicích (svých nebo svých odběratelů). Časově předcházející dodávka mezi žalobkyninými dodavateli a žalobkyní je tudíž klidovou dodávkou s místem plnění v jiném členském státě EU. Dále žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 4. 2020, č. j. 15 Af 19/2018-128, který se zabývá rozložením důkazního břemene v daňovém řízení.
36. Ve svém posledním vyjádření ze dne 23. 9. 2020 žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43, v němž posuzoval případ stěžovatelky s téměř shodným modelem obchodování jako společnost H.. I ve světle těchto závěrů je třeba společnosti H. přičíst úmysl získat předmětné PHM pro svou vlastní ekonomickou činnost. Konečně žalovaný odkázal na závěry Krajského soudu v Praze vyslovené v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, ve věci společnosti H..

Obsah správního spisu

37. Ze správního spisu zjistil soud následující podstatné skutečnosti. Dne 18. 12. 2013 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mj. DPH za zdaňovací období let 2011 a 2012. Dne 10. 4. 2014 se konalo ústní jednání, při němž žalobkyně předložila správci daně přijaté a vydané faktury za roky 2011 a 2012. Součástí spisu jsou kopie faktur vydaných a přijatých žalobkyní k předmětným dodávkám utříděné podle jednotlivých zdanitelných období a doplněné ve většině případů kopiemi příslušných mezinárodních nákladních listů CMR (exemplář pro příjemce, v některých i pro odesílatele), interními účetními doklady žalobkyně (likvidační listy přijatých faktur), doklady pro dopravu minerálních olejů vystavenými podle § 5 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), odesílacími listy signovanými řidiči vystavenými v jiných členských státech, a ve většině případů též bankovními příkazy k převodu či jinými listinami.
38. Výzvou ze dne 30. 6. 2014 vyzval správce daně žalobkyni, aby prokázala, že daňová povinnost k DPH za období počínaje 1. čtvrtletím 2011 a konče dubnem 2012 byla tvrzena ve správné výši a že byl nárokován odpočet DPH uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. V odůvodnění uvedl, že zjistil, že žalobkyně nakoupila PHM od tuzemských dodavatelů R. C. s. r. o. (správně mělo být R. Bc. E. N. – pozn. soudu), K. F. D. s. r. o. (nyní K. O. s. r. o., která je v úpadku), Ing. M. D. s. r. o., M. V.-P. T. s. r. o. (M.V.-D. T. s. r. o.) a P. I. s. r. o. (později P. I. s. r. o. v likvidaci, nyní zaniklá) (dále společně jako „žalobkynini dodavatelé“) a pak je dále prodala společnosti H., která uplatnila (v předmětných zdaňovacích obdobích) z přijatých plnění odpočet DPH na vstupu. Tyto transakce se uskutečnily formou několika po sobě jdoucích předání zboží uskutečněných v rámci jedné přepravy, přičemž místo nakládky bylo v jiném členském státě EU (v Rakousku a Německu). Zboží dopravovala společnost H. na své náklady tak, že dodání uskutečněné mezi žalobkyní a společností H. je třeba pokládat za dodání spojené s přepravou. Podle § 7 odst. 2 zákona o DPH je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy přeprava začíná. Tím pádem plnění uskutečněná mezi žalobkyní a jejími dodavateli nelze pokládat za dodání zboží ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, protože místo plnění se nenachází v tuzemsku; nejsou tedy předmětem DPH, a nemohl tedy ani vzniknout nárok na odpočet.
39. Žalobkyně zastoupená již v daňovém řízení svým současným zástupcem požádala podáním ze dne 21. 7. 2014 správce daně o sdělení, na čem staví své závěry vyslovené v této výzvě a k upřesnění toho, co má prokázat a doložit. Na to správce daně přípisem ze dne 16. 10. 2014 sdělil, že svá zjištění zakládá na dokladech předložených žalobkyní a na svých zjištěních učiněných při daňové kontrole u společnosti H., o jejímž výsledku je žalobkyně informována, neboť obě společnosti mají totožného jednatele a současně společníka pana V. H.. Podáním ze dne 3. 11. 2014 se žalobkyně vůči závěrům žalovaného vymezila, zejména uvedla, že správce daně neprokázal existenci obchodního řetězce, nesprávně interpretoval judikaturu SDEU týkající se určení místa plnění a nesprávně aplikoval zákon o DPH a směrnici 2006/112/ES.
40. Dne 3. 12. 2014 seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, podle něhož došlo k dodání PHM žalobkyni vždy v jiném členském státě. Dodavatelům žalobkyně tak nevznikla povinnost přiznat tuzemskou DPH a žalobkyni nevznikl nárok na odpočet.

41. Žalobkyně se v podání ze dne 5. 1. 2015 vyjádřila tak, že s výsledkem kontrolního zjištění nesouhlasí, neboť je založen na nesprávné aplikaci právních předpisů a chybné interpretaci judikatury. Správce daně nemůže uzavřít, že se předmětné transakce neuskutečnily na území České republiky, pokud skutkový stav zjistil jen částečně – nezjistil všechny články řetězce a všechny skutečnosti týkající se přepravy PHM (zejm. komu byly propuštěny do volného oběhu ve smyslu zákona o spotřebních daních, kdo je v jiném členském státě veden jako vývozce apod.). Požádala, aby se správce daně zabýval zjišťováním skutečností:
- kdo dodával PHM žalobkyniným dodavatelům,
 - kterému subjektu byly PHM propuštěny do volného oběhu,
 - komu vznikla v souvislosti s propuštěním PHM do volného oběhu povinnost odvést DPH,
 - který subjekt je v jiných členských státech veden jako vývozce PHM a subjekt, který zahájil přepravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a
 - které subjekty jsou uvedeny v systému EMCS jako odesílatel a příjemce PHM.
42. Správce daně vyjádřil stanovisko ve sdělení ze dne 26. 2. 2015 o projednání zprávy o daňové kontrole, v němž odkázal na závěry SDEU vyslovené ve věci *EMAG* a na výsledek kontrolních zjištění. Stran požadavku žalobkyně na rozšíření skutkových zjištění uvedl, že opatření jí požadovaných informací by neovlivnilo již zjištěné skutečnosti. Zároveň správce daně vyzval žalobkyni k projednání zprávy o daňové kontrole dne 18. 3. 2015.
43. Dne 18. 3. 2015 vydal správce daně zprávu o daňové kontrole, v níž zrekapituloval její průběh a shrnul, že žalobkyně předložila daňové doklady – faktury přijaté od dodavatelů, od nichž nakoupila PHM (ovšem pouze dokladově) s místem nakládky v zemích EU, u nichž nezajišťovala přepravu a jež nikdy u ní nebyly stočeny. Dále žalobkyně tyto PHM přeprodala společnosti H., která zajišťovala přepravu, v jiném členském státě je stočila do svých automobilových cisteren a odvezla je na území České republiky, kde je stočila do čerpacích stanic svých nebo svých odběratelů. Žalobkyně předložila rovněž faktury vystavené pro odběratele společnost H.. K jednotlivým fakturám byly dle správce daně ve většině případů přiloženy mezinárodní nákladní listy CMR obsahující údaje o dopravci (H.), místě nakládek PHM v jiných členských státech, odesílateli a místě vykládky v České republice (H. N.), dále doklady o dopravě obsahující údaje o dopravci (H.) a registračních značkách vozidel a návěsů a nákladní listy z míst nakládky v jiných členských státech, v nichž je společnost H. uvedena jako vyzvedávající i dopravce PHM. Dle správce daně bylo kontrolou zjištěno, že původ PHM byl v jiných členských státech; koncovým odběratelem PHM naložených v jiném členském státě byl tuzemský odběratel; doprava byla zajištěna společností H. jejími vlastními vozidly; z jiného členského státu byly PHM vezeny do tuzemska různými odběrateli; žalobkyně nenakládala s PHM jako vlastník (nebyly stočeny do jejích nádrží); jediným odběratelem PHM nakoupených žalobkyní byla společnost H.; PHM byly dodávány mezi několika subjekty s jedinou přepravou uskutečněnou společností H. a místem nakládky v jiném členském státě, přičemž byly přepraveny přímo na čerpací stanice v tuzemsku; a mezi první tuzemským odběratelem a žalobkyninými dodavateli bylo v řadě několik subjektů, jež si PHM přeprodávaly. Přeprava může být podle rozsudku SDEU ve věci *EMAG* přičtena pouze jedné z transakcí v řetězci, a to v závislosti na tom, kdo zboží přepravuje a má k němu ekonomické vlastnictví. Takovým subjektem byla v posuzované věci společnost H.. Transakce mezi žalobkyninými dodavateli a žalobkyní, která přepravě časově předchází, tudíž nebyla uskutečněna v tuzemsku, a proto žalobkyně odpočet DPH uplatnila neoprávněně,

v rozporu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Přílohou zprávy o daňové kontrole jsou dvě rozsáhlé tabulky označené jako „Vstupy 2011 – 2012“ a „Výstupy 2011 – 2012“ obsahující údaje o dodávkách žalobkyniných dodavatelů žalobkyni a o dodávkách žalobkyně společnosti H., konkrétně čísla daňových dokladů, den uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na daňových dokladech, základ daně, výše DPH, daňové identifikační číslo a název dodavatelů (odběratelů), číslo nákladního listu, číslo CMR, adresy a stát nakládky a dopravce. Z tabulky plyne, že k předmětným dodávkám docházelo v měsících únoru 2011 až dubnu 2012, přičemž žalobkyně nakoupila PHM od svých dodavatelů a následně je zpravidla tentýž den přeprodala společnosti H., a to za cenu o několik tisíc korun vyšší než byla nákupní cena. Dopravu PHM ve všech případech zajišťovala společnost H..

44. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 18. 3. 2015 za účasti jednatele žalobkyně a jejího zástupce, kteří připojili podpis k protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole. Samotnou zprávu o daňové kontrole však žalobkyně odmítla podepsat z toho důvodu, že dle jejího názoru nebyla řádně projednána, aniž by upřesnila, v čem konkrétně spatřuje nedostatky. Zpráva o daňové kontrole byla následně zaslána zástupci žalobkyně v listinné podobě s poučením, že den jejího doručení se pokládá za den projednání a ukončení daňové kontroly.
45. V návaznosti na to vydal správce daně osm dodatečných platebních výměrů na DPH (v podrobnostech viz bod 2 tohoto rozsudku). Žalobkyně se proti nim odvolala. V odvolání namítla, že nebyla prokázána existence celého správcem daně tvrzeného řetězce a s ohledem na to nelze zjistit, která z transakcí je intrakomunitární. Dále namítla, že správce daně pominul specifika obchodování s PHM (ostatně i jím citovaná judikatura SDEU tato specifika pomíjí, a tudíž ji na právě posuzovanou věc vůbec nelze vztáhnout) a odmítl zjišťovat skutečnosti s tím související. Správce daně také pochybil tím, že svůj postup nekoordinoval se svými německými a rakouskými protějšky, neopatřil informace ze systému EMCS (tj. elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani – pozn. soudu) a zřejmě v tomtéž řetězci vybral DPH vícekrát. Dále správce daně nesprávně aplikoval § 7 odst. 2 ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, neboť žalobkyně zboží pořizovala od svých dodavatelů, rozhodné je tedy místo zdanitelného plnění při pořízení zboží, nikoli místo dodání. Z judikatury SDEU a NSS citované správcem daně vyplývají vodítka, jaké transakci v řetězci přepravu přičíst, ovšem správce daně naopak postupuje tak, že si „vybírá“, které transakci přepravu přičte. Správce daně rovněž pochybil tím, že na základě zjištění, k nimž dospěl, upravil pouze daň na vstupu a zachoval daňovou povinnost na výstupu, ačkoliv tvrdil, že žalobkyně neuskutečnila ani zdanitelná plnění na výstupu. Konečně žalobkyně správci daně vytkla, že řádně neprovedl žádné, ani jí navržené důkazy a že s ní řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole (nereagoval na její argumentaci vznesenou při jejím projednání).
46. Žalovaný učinil dne 29. 8. 2016 úřední záznam o vyhotovení kopií části spisového materiálu z odvolacího řízení vedeného se společností H. s tím, že tyto podklady budou v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu použity jako důkazní prostředky a stávají se součástí spisového materiálu. Jedná se zejména o zprávu o daňové kontrole vedené u společnost H. ze dne 11. 6. 2014 včetně k ní přiloženého seznamu faktur, výzvu k prokázání skutečností ze dne 2. 7. 2015 a seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v odvolacím řízení ze dne 23. 6. 2016 a dále o dva svazky listin označených jako doplnění odvolacího řízení ze dne 28. 12. 2015, č. j. 45709/15, a doplnění odvolacího řízení ze dne 11. 2. 2016, č. j. 6501/16. Naposledy uvedené svazky listin jsou obsaženy

v samostatné složce, jež je součástí správního spisu žalovaného. Obsahují listiny, jež byly pořízeny v daňovém řízení se společností H. (jinými správci daně na základě dožádání) a týkají se činnosti žalobkyniných dodavatelů a společnosti H., přičemž jde zejména o odpovědi na dožádání týkající se těchto dodavatelů, protokoly o výsledcích svědků (M. V. – jednatel M.V.-P. T. s. r. o., Ing. M. D. – jednatel společnosti Ing. M. D. s. r. o., Bc. E. N. – podnikající fyzická osoba), rámcové smlouvy uzavřené společností RENOIL CZ s.r.o. (nikoliv dodavatelem žalobkyně R. Bc. E. N.) s jejími dodavateli atd. K doplnění odvolacího řízení byly přiloženy rovněž 4 CD s doplňujícími listinami a informacemi. Tyto CD však byly zařazeny do vyhledávací části daňového spisu, a žalobkyně proto neměla možnost se s nimi seznámit. Ani žalovaný na ně však v dalším průběhu odvolacího řízení a ani v napadeném rozhodnutí neodkazoval.

47. Písemností ze dne 5. 9. 2016 žalovaný s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření ve lhůtě 15 dnů. Žalovaný shrnul předchozí průběh daňové kontroly a daňového řízení a osvětlil svůj náhled na právní posouzení věci. Pokud jde o doplnění dokazování, žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení byly jako důkazní prostředky použity podklady převzaté z daňového řízení vedeného se společností H. (viz předchozí bod tohoto rozsudku). Konstatoval, že společnost H. v uvedeném daňovém řízení předložila k obchodům se žalobkyní rámcovou smlouvu o dodávkách PHM ze dne 25. 2. 2011, kterou však žalovaný považuje za nevěrohodnou zejména s ohledem na personální a ekonomickou propojenost těchto subjektů a okolnosti, za nichž byla smlouva předložena (až v průběhu odvolacího řízení vedeného se společností H.). Dále žalovaný poukázal na obsah zprávy o daňové kontrole společnosti H., z níž plyne, že H. koupila od tuzemských dodavatelů PHM, které si sama naložila v jiných členských státech a sama si je do České republiky přepravila. Místem dodání v případě dodávek mezi H. a jejími dodavateli (vč. žalobkyně) byly jiné členské státy, neboť tato společnost byla organizátorem přepravy a zároveň na ni s ohledem na veškeré okolnosti případu přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při naložení PHM na její vlastní dopravní prostředky v jiných členských státech. Tyto dodávky jsou proto spojeny s přeshraniční přepravou. Dodání PHM žalobkyni těmito transakcím předcházelo, a proto nejsou předmětem zdanitelných plnění ani předmětem DPH. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že k dodání PHM od jejích dodavatelů došlo na území České republiky.
48. Žalobkyně reagovala v podání ze dne 15. 9. 2016 podrobným vyjádřením, jehož argumentace se podstatných bodech, byť je stručnější, shoduje s argumentací použitou žalobkyní v žalobě. Namítla, že žalovaný neprovedl žádný z jí navržených důkazů a jediným důkazem doplněným v odvolacím řízení byla rámcová smlouva mezi žalobkyní a společností H.. Navrhla proto, aby žalovaný provedl důkazy, jež už dříve navrhla v řízení před správcem daně, aniž by však konkretizovala, o jaké konkrétní důkazy jde. Dále navrhla jako důkaz:
- záznamy ze systému EMCS o pohybu PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a subjektech, které se účastnily tohoto pohybu,
 - záznamy celní správy o propuštění PHM do volného oběhu, včetně listin, z nichž vyplývá osoba, které byly PHM propuštěny do volného oběhu,
 - záznamy a listiny žalobkyně a společnosti H. jako přepravce vztahující se k přepravě PHM a jejich propuštění do volného oběhu, jež byly předloženy již správci daně,
 - výsledky daňových kontrol provedených orgány finanční správy u dodavatelů žalobkyně
- a

- výsledky osob jednajících za žalobkyniny dodavatele za účelem zjištění, od kterých osob a kde nabývali PHM, které dále prodávali žalobkyni, a za jakých podmínek k tomu docházelo.

Z těchto „důkazů“ mělo dle žalobkyně vyplynout, že se žalobkyně stala skutečným i ekonomickým vlastníkem PHM až po jejich propuštění do volného oběhu v České republice a k uskutečnění plnění tedy nedošlo v zahraničí. Žalobkyně rovněž znovu navrhla, aby žalovaný doplnil skutková zjištění o informace o tom, jak evidují daňové povinnosti ve vztahu k předmětným dodávkám dotčené jiné členské státy, na jejichž území mělo dle žalovaného dojít k uskutečnění zdanitelného plnění. Z tohoto doplnění má dle žalobkyně vyplynout, že transakce mezi žalobkyní a jejími dodavateli nebyla dodávkou, v rámci níž se PHM daly do pohybu, a nejde tedy o přeshraniční dodání. Přepravu PHM sice fyzicky zajišťovala společnost H., avšak tato přeprava byla realizována na účet prvního dodavatele. Žalobkyně poznamenala, že s výjimkou interních dokumentů nemá ani nemůže mít ostatní důkazní prostředky k dispozici, a proto vyzvala žalovaného, aby je zajistil z úřední povinnosti. Dále žalobkyně zpochybnila jako neprokázané a nesprávné závěry žalovaného o tom, že nabyla právo nakládat s PHM jako vlastník již v jiných členských státech, a namítla rovněž, že správce daně, resp. žalovaný neunesli důkazní břemeno, jež je tíží.

49. Dne 9. 11. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým žalobkynino odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, obsah odvolání a relevantní právní úpravu. Dále uvedl, že bylo povinností žalobkyně plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat, že splnila podmínky pro odpočet DPH stanovené v § 72 a § 73 zákona o DPH. Primární břemeno žalobkyně unesla předložením daňových dokladů, ale když následně správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnost o tom, že se předmětné transakce odehrály v tuzemsku, už relevantní důkazy na podporu svých tvrzení nepředložila. Vzhledem k tomu, že se jednalo o řetězec transakcí, bylo třeba určit, které z nich je třeba přičíst přepravu. V řízení vedeném se společností H. žalovaný zjistil, že transakcí, která představuje intrakomunitární plnění, byla až transakce následující – prodej PHM od žalobkyně společnosti H.. V tomto směru vycházel z důkazů, jež doplnil v odvolacím řízení, přičemž zejména odkázal na závěry uvedené ve zprávě o daňové kontrole se společností H. a shodně jako v seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi ze dne 5. 9. 2016 označil za nevěrohodnou rámcovou smlouvu o dodávkách PHM ze dne 25. 2. 2011 uzavřenou mezi žalobkyní a společností H.. Z doplněného dokazování dle žalovaného vyplynulo, že společnost H. byla organizátorem přepravy a že na ni (společnost H.) s ohledem na všechny okolnosti případu přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při naložení PHM do vlastních dopravních prostředků. Dodání mezi žalobkyní a jejími dodavateli jsou tedy klidovými dodávkami bez přepravy s místem plnění v jiných členských státech. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že zdanitelná plnění se uskutečnila tak, jak bylo deklarováno, tzn. s místem plnění v tuzemsku.
50. K odvolacím námitkám, jež se týkaly režimu spotřební daně, žalovaný uvedl, že výběr spotřební daně je postaven na zcela odlišných principech než výběr DPH. Čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH není v dané věci aplikovatelný. Skutečnost, že PHM podléhají spotřební dani a v době přepravy se nacházely v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemá vliv na okamžik, kdy žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník. Dle žalovaného nelze rozdělovat pro účely DPH jednu intrakomunitární přepravu zahájenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku na dílčí přepravy ve

vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně. O uskutečnění jediné přepravy svědčí i skutečnost, že jako místo určení na CMR byla zpravidla uvedena společnost H.. Ohledně namítaného opakovaného zdanění PHM žalovaný konstatoval, že žalobkyni vznikla povinnost odvést daň na výstupu dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, jenž stanovuje povinnost přiznat a odvést daň rovněž osobě, která ji uvedla na daňovém dokladu. Je proto rovněž irelevantní, zda správce daně zaslal informaci o chybějící dani daňovým orgánům jiných členských států, neboť tato otázka nemá vliv na posouzení dané věci. K námitkám týkajícím se projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že žalobkyně odepřela podpis zprávy o daňové kontrole z toho důvodu, že nesouhlasila s výsledky kontrolního zjištění. To však nemůže být oprávněným důvodem k odepření podpisu, neboť by to vedlo k absurdnímu závěru, že daňová kontrola by mohla být ukončena pouze v případě, že by s jejím výsledkem byla žalobkyně spokojena. Vzhledem k tomu, že správce daně řádně seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění, umožnil jí se k nim vyjádřit a následně na její vyjádření i odpověděl, je třeba podle žalovaného považovat zprávu o daňové kontrole za řádně projednanou a odmítnutí jejího podpisu žalobkyní za bezdůvodné.

51. Pokud jde o žalobkyní navržené důkazy, konstatoval žalovaný, že důkazními návrhy směřujícími ke zjišťování nejrůznějších okolností daných obchodů se žalobkyně nemůže zbavit povinnosti prokázat skutečnosti, které tvrdila, a přenést důkazní povinnost na správce daně, resp. žalovaného. Provedení dokazování daňovými přiznáními, záznamními povinnostmi, výsledky daňových kontrol a komunikací s orgány jiných členských států by dle žalovaného bylo nadbytečné. A to proto, že daňové řízení ve věci žalobkyně je vedeno nezávisle na daňových řízeních jiných subjektů, přičemž v každém případě je rozhodné, jaké důkazy má správce daně k dispozici, jaké skutečnosti v řízení vyplynuly a také kdo neunesl důkazní břemeno. Pro danou věc tak není podstatné, k jakým výsledkům vedla daňová řízení u dodavatelů žalobkyně. V rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení bylo zjištěno, že v řízení se společností H. byly získány celé nebo části záznamních povinností některých dodavatelů společnosti H., kteří se shodují s dodavateli žalobkyně, u ostatních dodavatelů nebo v určitých zdaňovacích obdobích však z důvodu nekontaktnosti či nesoučinnosti dodavatelů nešlo záznamní povinnosti opatřit. Žalovanému se jeví jako nevhodné a neúčelné pokoušet se kontaktoval dodavatele žalobkyně, pokud již disponuje informací o jejich nekontaktnosti. K návrhům žalobkyně na provedení výslechu různých osob, jež měly jednat za jednotlivé subjekty zapojené do přepravy PHM, žalovaný uvedl, že žalobkyně nesdělila potřebné údaje, jimiž by tyto osoby identifikovala. Neoznačila tyto osoby jménem, bydlištěm apod. I z tohoto důvodu byly tyto důkazní návrhy odmítnuty. Navíc by provedení výslechu těchto osob bylo neefektivní a nadbytečné, neboť okolnosti předmětných dodávek byly dostatečně osvědčeny a výslechy by do řízení nevnesly žádné nové skutečnosti. Pokud totiž nebyla žalobkyně s to prokázat, že došlo k pořízení PHM v tuzemsku, svědecké výpovědi by na věci nic nezměnily. Případné ústní potvrzení tvrzení žalobkyně by nemohlo vyvrátit fakticitu realizovaných obchodních transakcí, tj. že žalobkyně pořizovala PHM v jiných členských státech. Jiné navržené důkazy žalovaný neprovedl, protože slouží pro potřeby správy spotřební daně, což není pro posuzovanou věc rozhodné. Obecně platí, že žalovaný nemá povinnost provést všechny navržené důkazy.

Posouzení žaloby soudem

52. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a má všechny zákonem požadované formální náležitosti. Přistoupil tedy k jejímu věcnému projednání. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž je přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O žalobě rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně vyslovila s takovým postupem souhlas a souhlas žalovaného se presumuje, neboť ani na výzvu soudu nesdělil, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasil.
53. Soud předesílá, že společnost H. a žalobkyně byly součástí téhož řetězce obchodování s PHM. Předmětné PHM nejprve žalobkyně koupila od svých dodavatelů (zejména těchto transakcí se týká napadené rozhodnutí, jež je předmětem přezkumu v tomto soudním řízení) a následně je prodala společnosti H. (zejména těchto obchodních transakcí se týká rozhodnutí žalovaného, jež bylo napadeno žalobou podanou u zdejšího soudu společností H.; o této žalobě bylo vedeno řízení pod sp. zn. 48 Af 41/2016). Jedná se tedy o dvě bezprostředně po sobě následující obchodní transakce, přičemž transakce mezi žalobkyninými dodavateli a žalobkyní předchází transakci mezi žalobkyní a společností H.. Závěry, které Krajský soud v Praze učinil v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, jímž žalobu podanou společností H. zamítl, jsou proto podstatné i pro právě projednávanou věc. S ohledem na to bude soud v odůvodnění hojně odkazovat na odůvodnění uvedeného rozsudku. S ním jsou ostatně účastníci beztak obeznámeni, neboť žalovaný je v obou věcech stejný a žalobkyně se společností H. jsou personálně propojeny (mají totožného jednatele) a navíc jsou tyto společnosti zastoupeny i stejným zástupcem. Soud nicméně zdůrazňuje, že skutkové a právní závěry, k nimž finanční orgány a potažmo soud dospěly ve věci H., nelze bez dalšího libovolně přenášet i na nyní projednávanou věc, a to především z důvodu odlišného postavení obou společností v řetězci dodání PHM a z toho důvodu, že i přes věcnou souvislost lze v každé věci vycházet pouze ze skutkových zjištění, jež vyšla samostatně najevo v každém z těchto dvou daňových řízení.
54. Soud tedy přistoupil k vypořádání jednotlivých žalobních bodů.
55. Námitka (5. žalobní bod), že správce daně zahájil daňovou kontrolu v rozporu s § 89 odst. 1 daňového řádu, neboť neuvedl žádnou konkrétní pochybnost, není důvodná. Jak totiž uvedl žalovaný a jak soud ověřil ze správního spisu, postup k odstranění pochybností s žalobkyní vůbec veden nebyl. Dne 18. 12. 2013 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu podle § 87 daňového řádu a není žádný důvod aplikovat na ni § 89 daňového řádu dopadající na postup k odstranění pochybností, jelikož jde o odlišné postupy při správě daní. Z téhož důvodu nelze ani považovat výzvu ze dne 30. 6. 2014 za vadnou, neboť jí správce daně žalobkyni vyzval k prokázání skutečností podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, tedy podle ustanovení upravujícího průběh daňové kontroly. Jde-li o oprávněnost zahájení daňové kontroly, upozorňuje soud, že daňová kontrola může být zahájena i bez konkrétní pochybnosti, čistě z preventivních důvodů. V podrobnostech soud odkazuje na bod 80 rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234.
56. Soud nepřisvědčil ani námitce (10. žalobní bod), podle níž se žalovaný dopustil porušení § 92 odst. 7 daňového řádu, protože před vydáním rozhodnutí nese-psal úřední záznam o tom, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoli a na základě kterých důkazních prostředků, přičemž písemnost ze dne 5. 9. 2016 tato kritéria nesplňuje, protože

obsahovala poučení o možnosti uplatnit další důkazní návrhy, již žalobkyně využila. Jak soud vysvětlil v bodě 81 rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, ustanovení obsažené v § 115 daňového řádu, který se – na rozdíl od § 92 odst. 6 a 7 daňového řádu – užije v odvolacím řízení, neukládá žalovanému, aby bez dalšího akceptoval nekončící řetěz návrhů daňového subjektu na doplnění dokazování v návaznosti na seznámení s výsledky dokazování, jež je povinen daňovému subjektu předložit podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Naopak podle odst. 4 tohoto ustanovení se již k důkazním návrhům po uplynutí lhůty stanovené v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy nepřihlíží, což znamená, že daňový subjekt má v zásadě jen jeden pokus na navržení doplňujících důkazů (nemůže své důkazní návrhy uplatňovat po částech a tímto způsobem daňové řízení protahovat). Výjimkou z tohoto pravidla je, jak lze dovodit z rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, pokud žalovaný v návaznosti na podání daňového subjektu či i bez takového návrhu provede další dokazování. Pak je nutno daňový subjekt vyrozumět o vyhodnocení takových důkazů a dát účastníkovi řízení nový prostor, aby mohl reagovat na nastalý posun. Pokud však k takovému posunu nedochází, jelikož žalovaný navržené důkazy neprovede (jako v tomto případě), je plně v souladu s daňovým řádem, dozví-li se daňový subjekt o vypořádání svých námitek proti předběžnému hodnocení důkazních prostředků žalovaným v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důvodech, proč žalovaný návrhům na doplnění dokazování nevyhověl, až z odůvodnění rozhodnutí o podaném odvolání. Písemnost označená jako seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 5. 9. 2016 plně odpovídá požadavkům ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Ani tato námitka není důvodná

57. Pokud jde o námitku (6. a zčásti 7. žalobní bod), podle níž žalovaný nesprávně vyložil a aplikoval čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES, odkazuje soud na shrnutí relevantní judikatury v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, v bodech 74 a 84-98. Klíčové je, že po podání žaloby vydal SDEU rozsudky ve věcech *AREX CZ a H.*, jejichž závěry dopadají na právě posuzovanou věc, a SDEU v nich konkretizoval kritéria pro posouzení toho, které z řetězce transakcí má být pro účely DPH přiřazena přeprava. V rozsudku *AREX CZ* dal zapravdu žalovanému v tom, že se daňový subjekt nemůže úspěšně dovolávat právního režimu regulovaného ustanovením čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii), resp. čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, na něž navazují ustanovení § 13 odst. 3 písm. c) a § 64 odst. 3 zákona o DPH, neboť se skutečně vztahují jen na pořízení (dodání) uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení, uskutečněná osobou povinnou k dani, **jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem DPH** podle čl. 3 odst. 1 směrnice o DPH. V rozsudku ve věci *H.* SDEU uvedl, že skutečnost, že se přeprava PHM uskutečnila v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, není pro účely DPH rozhodná (srov. též body 85-87 rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234). Žalobkyně v daném případě nezpochybňuje, že je plátcem DPH, jejíž všechna pořízení zboží jsou předmětem DPH, a pro opačný závěr nesvědčí nic, co bylo v daňovém řízení zjištěno. Tato ustanovení tak nemají žádný vliv na posouzení místa pořízení zboží žalobkyní v rámci sporných transakcí. Klíčové naopak je, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (přičemž tento okamžik se může, ale nemusí shodovat s okamžikem propuštění předmětných PHM do volného oběhu), což je otázka zjištění skutkového stavu, nikoli součást právního posouzení věci. Tato námitka je proto nedůvodná.
58. Námitce (8. žalobní bod), že postupem žalovaného došlo k vícečetnému výběru DPH z téhož předmětu, soud rovněž nepřisvědčil, k čemuž odkazuje na argumentaci obsaženou

v bodě 82 rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, a tam citovanou judikaturu SDEU. V situaci, kdy dodavatel uvede neoprávněně DPH na daňovém dokladu, se totiž při výběru takto nesprávně uvedeného daně nejedná o situaci nepřipustného dvojího zdanění, popř. porušení zásady neutrality DPH. Povinnost vystavitele faktury odvést v takovém případě DPH totiž vyplývá z ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH navazujícího na čl. 203 směrnice o DPH, přičemž z hlediska směrnice o DPH se v takovém případě ve skutečnosti nejedná o daň, takže její výběr správcem daně a současně neuznání souvisejícího nároku na odpočet neodporuje zásadě neutrality. Proto v této souvislosti nelze hovořit ani o porušení § 1 odst. 2 daňového řádu a dalších zásad daňového řízení. Námitka není důvodná.

59. Pokud jde o námitku (2. žalobní bod) týkající se naplnění podmínek pro uznání odpočtu DPH podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, soud konstatuje, že podmínku existence daňového dokladu je třeba vykládat pouze jako formální předpoklad k tomu, aby daňový subjekt mohl uplatnit nárok na odpočet, a to v návaznosti na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Neméně důležitou podmínkou uznání nároku na odpočet je naplnění hmotněprávní podmínky, tj. existence daňové povinnosti při pořízení zboží či služby zatíženého DPH na vstupu. Existence daňového dokladu o plnění přijatém daňovým subjektem, na němž je uveden i údaj o výši DPH, ještě není bez dalšího základem pro vznik nároku na odpočet DPH. Povinnost mít daňový doklad je třeba vykládat v souladu s judikaturou NSS tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat“* (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předloženého a řádně zúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Přisvědčit pak nelze ani navazující argumentaci žalobkyně týkající se aplikace § 22 zákona o DPH, neboť toto ustanovení se uplatní pouze v případě dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu. V daném případě však jde o pohyb zcela opačný, tj. o pořízení zboží z jiného členského státu. Navíc ani z tohoto ustanovení neplyne, že by plátcem DPH měla být osoba, které bylo zboží propuštěno do volného oběhu. Tak by tomu bylo např. u dovozu zboží podle § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, nicméně to se vztahuje pouze na dovoz zboží z nečlenských států Evropské unie. Tato námitka proto není důvodná.
60. Nedůvodnou shledal soud i námitku (4. žalobní bod), podle níž žalovaný porušil zásady obsažené v § 92 a § 93 daňového řádu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a nepřipustně je přenesl na žalobkyni. Soud opět odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, v bodech 75-78. Důkazní břemeno stran uplatněného nároku na odpočet tíží primárně žalobkyni, přičemž pro prokázání tohoto nároku není důležitý jen daňový doklad, nýbrž faktický stav, resp. faktické přijetí zdanitelného plnění. Podle § 92 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, a to především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně jejich věrohodnosti, průkaznosti,

správnosti či úplnosti, přičemž není jeho povinností prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je povinen pouze prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k těmto konkrétním skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení, a to zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

61. V dané věci přitom správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2014 vyslovil důvodné pochybnosti o správnosti místa zdanitelného plnění v tuzemsku, neboť zjistil, že transakce mezi žalobkyninými dodavateli a žalobkyní, z nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, se uskutečnily ještě před tím, než žalobkyně uskutečnila dodání PHM společnosti H., která sama vlastními dopravními prostředky přepravila tyto PHM z terminálů v jiných členských státech do místa dodání v České republice. Cenu dopravy přitom společnost H. nefakturovala jiným osobám, ale nesla ji sama. To je ve světle níže popsané judikatury relevantní indicie, která zpochybňuje tvrzení žalobkyně o tom, že nabyla právo nakládat se zbožím (PHM) až na území České republiky. Pokud přepravu nezajišťovala žalobkyně, ale s ní personálně propojená společnost H., která tak činila na vlastní náklady a vlastním jménem, což žalobkyně ani společnost H. nikdy nezpochybňovaly, a zároveň společnost H. ve výsledku nabyla od žalobkyně právo nabývat se zbožím jako vlastník, pak tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že zboží mohla přepravovat společnost H. výlučně pro sebe za účelem jeho využití v rámci své vlastní ekonomické činnosti, tj. za účelem dalšího prodeje PHM. To silně naznačuje, že přeshraniční dodání proběhlo až mezi žalobkyní a společností H.. Ačkoli samy o sobě nepostačují tyto skutečnosti pro jednoznačné určení, kdy došlo k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník na žalobkyni a později na společnost H., resp. pro závěr o tom, které pořízení je třeba považovat za pořízení zboží z jiného členského státu, neznamená to, že by nevyvolávaly vážné pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobkyně, že jí bylo zboží dodáno až na území České republiky. Naopak závěr o tom, že dodání PHM žalobkyni předcházelo jejich dodání společnosti H., které bylo spojeno s přeshraniční přepravou, se v tomto kontextu jeví být pravděpodobným, byť nikoliv prokázaným. Nelze tedy dát za pravdu žalobnímu bodu, podle nějž žalovaný neunesl vlastní důkazní břemeno. Naopak k přenesení důkazního břemene na žalobkyni došlo řádným způsobem. Námitka proto není důvodná.
62. Žalobkyně dále namítla (1. žalobní bod), že žalovaný porušil její procesní práva tím, že pro potřeby řízení, jehož výsledkem je napadené rozhodnutí, vycházel ze skutkových a právních závěrů, které učinil v daňovém řízení se společností H.. V této souvislosti rovněž namítala, že žalovaný staví svá zjištění na skutečnostech zjištěných mimo rámec tohoto daňového řízení, tj. v řízení se společností H.. Uvedená námitka pak úzce souvisí i s dalšími žalobními body či dílčími námitkami, jimiž žalobkyně brojí proti neprovedení důkazů navržených žalobkyní, proti závěru žalovaného o tom, že neunesla důkazní břemeno, namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a že nebyl co nejúplněji zjištěn skutkový stav (3., 11., 12., 13. a 17. žalobní bod). Soud se proto vyjádří k těmto námitkám souhrnně.
63. V první řadě je třeba uvést, že v napadeném rozhodnutí žalovaný alespoň v obecné rovině popsal zjištěný skutkový stav i podklady, z nichž při jeho zjišťování vycházel, a to podklady shromážděné v průběhu daňové kontroly a následně v průběhu odvolacího řízení

doplněním podkladů a důkazů převzatých z daňového řízení se společností H.. Z napadeného rozhodnutí je alespoň v základních obrysech seznatelné, z jakých důkazů a podkladů žalovaný při zjišťování skutkového stavu vycházel, jak je hodnotil i jaký skutkový stav považoval za zjištěný. Ostatně ani žalobkyni zjevně nebránila úroveň odůvodnění napadeného rozhodnutí v uplatnění žalobních bodů, jimiž brojí proti postupu žalovaného při zjišťování skutkového stavu. Napadené rozhodnutí je ohledně závěrů o skutkovém stavu přezkoumatelně odůvodněno, a nemůže proto obstát žalobní námitka, podle níž odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostalo požadavků podle § 102 odst. 3 a 4 s. ř. s. Jinou otázkou je zákonnost postupu žalovaného při zjišťování skutkového stavu, jíž se bude soud zabývat dále.

64. Žalovaný založil napadené rozhodnutí zjednodušeně řečeno na úvaze vycházející z výkladu použitého v rozsudcích SDEU *EMAG* a *Euro Tyre Holding* (a navazující judikatuře), podle níž v případě řetězových transakcí může být za přeshraniční považováno pouze jedno dodání. A jelikož v řízení ve věci H. bylo dle žalovaného prokázáno, že k přeshraničním dodáním osvobozeným od DPH došlo mezi žalobkyní a společností H., dovodil žalovaný, že všechna předcházející dodání (včetně dodání mezi žalobkyní a jejími dodavateli) byla klidovými dodávkami, k nimž došlo na území jiných členských států, nikoliv na daňovém území České republiky. Dodání, jež žalobkyně přijala od svých dodavatelů, tak podle žalovaného nepodléhají zdanění podle zákona o DPH. Na základě obdobné úvahy pak žalovaný rovněž označil za nadbytečné provedení většiny důkazů navržených žalobkyní v průběhu odvolacího řízení (viz body 30 - 34 napadeného rozhodnutí). Uvedená úvaha není sama o sobě nesprávná (srov. výklad podaný zdejší soudem v bodě 84 rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234), nicméně aby mohla obstát, je nezbytné posoudit, zda vychází ze skutkového stavu řádně zjištěného v průběhu daňového řízení. Jinými slovy je nezbytné ověřit, zda z podkladů a důkazů shromážděných v daňovém řízení vedeném se žalobkyní vyplývá nezpochybnitelně, že k přeshraničním dodáním PHM osvobozeným od DPH v jiných členských státech došlo mezi žalobkyní a společností H. (žalobkyně uskutečnila porizení zboží z jiného členského státu). Správce daně nemůže založit rozhodnutí týkající se daňové povinnosti daňového subjektu čistě na skutečnosti, že v jiném daňovém řízení (byť by se týkalo personálně propojené osoby) dospěl k závěrům, z nichž plyne, že daňovému subjektu vznikla daňová povinnost. V každém daňovém řízení je třeba samostatně shromáždit podklady a důkazy, na jejich základě bude řádně zjištěn rozhodný skutkový stav a učiněno právní hodnocení skutkového stavu. Nelze se spokojit s pouhým převzetím závěrů daňového řízení vedeného s jiným daňovým subjektem. V takovém případě totiž dochází ke krácení procesních práv daňového subjektu plynoucích z daňového řádu. A právě tím směrem míří námitky žalobkyně.
65. Žalobkyně již v průběhu daňové kontroly namítala, že správce daně staví svá zjištění na skutečnostech zjištěných mimo rámec tohoto daňového řízení, tj. v řízení se společností H. (srov. reakci žalobkyně ze dne 21. 7. 2014 na výzvu ze dne 30. 6. 2014). K tomu lze uvést, že v době provádění daňové kontroly skutečně nebyly žádné relevantní podklady z řízení se společností H. zahrnuty v daňovém spise vedeném ve věci žalobkyně. Správce daně zjevně vycházel z toho, že skutečnosti zjištěné v řízení se společností H. jsou žalobkyni známy s ohledem na personální propojenost obou společností i s ohledem na skutečnost, že obě společnosti byly zastupovány tímtež zástupcem. V odvolacím řízení nicméně žalovaný některé podklady a důkazy z daňového řízení vedeného se společností H. doplnil a učinil je součástí daňového spisu vedeného v projednávané věci (viz úřední záznam ze dne 29. 8. 2016). Šlo především o zprávu o daňové kontrole vedené se společností H. ze dne 11. 6.

2014 včetně k ní přiloženého seznamu faktur, výzvu k prokázání skutečností ze dne 2. 7. 2015 určenou společností H. a seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v odvolacím řízení ze dne 23. 6. 2016 vydané ve věci společnosti H.. Společně s již uvedenými listinami byly do daňového spisu žalobkyně doplněny i další písemnosti z daňového spisu společnosti H. (viz bod 46 tohoto rozsudku), jež zachycují zejména okolnosti zjištěné dožadáním ohledně dodavatelů společnosti H.. Byť tyto listiny nejsou v napadeném rozhodnutí zmiňovány, tak i ony bezesporu tvoří podklad pro rozhodnutí žalovaného.

66. Obecně platí, že v daňovém řízení lze jako důkazní prostředek užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Jako důkazní prostředky lze použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 odst. 2 daňového řádu). Z citovaných ustanovení daňového řádu tedy vyplývá, že použití podkladů z jiných daňových řízení (včetně zpráv o daňové kontrole, výzev či seznámení dle § 115 odst. 1 daňového řádu) jako důkazních prostředků není samo o sobě v rozporu se zákonem. Jestliže totiž shora uvedené ustanovení užití podkladů získaných v jiných daňových řízeních výslovně připouští, pak proti jejich užití nelze úspěšně brojit s odkazem na to, že byly získány v jiném daňovém řízení, jehož se žalobkyně neúčastnila, protože by tím byl smysl § 93 odst. 2 daňového řádu zcela popřen. Podklady převzaté z jiného daňového řízení mají režim jako každý jiný důkazní prostředek, tzn. že správce daně, resp. žalovaný z nich mohou vycházet ve svých skutkových zjištěních a stejně tak i daňový subjekt má naopak právo se k jejich obsahu vyjádřit, případně jinými důkazy zpochybnit jejich relevanci, správnost či věrohodnost. Žalobkyně bezpochyby měla možnost se v průběhu odvolacího řízení seznámit s podklady převzatými z řízení se společností H. nahlédnutím do spisu. Rovněž tak se k nim mohla vyjádřit po seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nelze tak souhlasit s tvrzením, že neměla vůbec možnost se vyjádřit k podkladům a ke zjištěním převzatým z řízení ve věci společnosti H..
67. Judikatura správních soudů v tomto směru pokládá za problematické pouze použití protokolů o svědeckých výpovědích (např. z trestního řízení nebo z jiného daňového řízení), protože čtení takového protokolu nemůže nahradit svědeckou výpověď, jež je bezprostřední a při které má daňový subjekt možnost klást svědkovi otázky (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54). Podle judikatury NSS lze použít protokol o výsledku svědka provedeného v jiném řízení jako podklad pouze za splnění tří podmínek: 1) protokol nesmí být pořízen účelově jen proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výsledku svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky; 2) výsledek musí být proveden v souladu se zákonem; a 3) protokol o výsledku svědka musí být daňovému subjektu zpřístupněn, aby se s jeho obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 – 54). Použití protokolu o výsledku svědka pořízeného v jiném řízení je navíc vyloučeno za předpokladu, že daňový subjekt navrhne provedení nového výsledku téhož svědka (§ 93 odst. 3 daňového řádu). Návrhy žalobkyně na provedení dokazování výsledkem svědků se však soud bude zabývat níže.

68. V projednávané věci je podstatné, že žalovaný učinil rozhodná skutková zjištění svědčící pro závěr, že k přeshraničním dodáním došlo mezi žalobkyní a společností H., takřka výhradně na základě podkladů, jež byly převzaty během odvolacího řízení z daňového řízení vedeného se společností H.. V daňovém řízení týkajícím se žalobkyně totiž byly do té doby shromážděny výhradně jen daňové a účetní doklady, mezinárodní nákladní listy CMR, doklady pro dopravu minerálních olejů vystavené podle zákona o spotřebních daních, odesílací listy, bankovní příkazy k převodu atp., jež se týkají jednotlivých dodání PHM. Tyto listiny však mohou faktický průběh dodání prokázat jen omezeně, neboť vypovídají především o tom, jak byly uvedené transakce vykazovány dokladově. Doplněním podkladů z daňového řízení se společností H. mohla být teoreticky skutková zjištění učiněná ve věci společnosti H. „vtažena“ do daňového řízení vedeného se žalobkyní, tak aby byly řádně osvětleny i skutkové okolnosti jednotlivých dodání PHM mezi žalobkyní a společností H..
69. Na tomto místě je však třeba zdůraznit, že je třeba pečlivě rozlišovat mezi obsahem důkazů (podkladů), jež žalovaný provedl v řízení se společností H., skutkovými zjištěními, která z těchto důkazů dovodil, a právním hodnocením, jež na základě takto zjištěného skutkového stavu žalovaný dovodil. Z hlediska skutkového stavu projednávané věci je rozhodné pouze to, zda převzaté podklady dostatečně podrobně zachycují obsah důkazů (podkladů) a z nich plynoucí skutkové okolnosti, jež jsou rozhodné i pro posouzení nyní projednávané věci. Právní hodnocení obsažené v převzatých podkladech samo o sobě nemá z hlediska zjištění skutkového stavu v projednávané věci žádnou relevanci, neboť vychází čistě ze skutkového stavu zjištěného v řízení se společností H., který se nekryje se skutkovým stavem zjištěným ve věci žalobkyně. Právní hodnocení nemůže být předmětem dokazování. Pokud tedy např. žalovaný v podkladech převzatých z daňového řízení vedeného se společností H. opakovaně konstatoval, že k přeshraničním dodáním došlo mezi společností H. a jejími dodavateli, mezi něž se řadila i žalobkyně, tak samo o sobě nemá toto konstatování žádný přínos ke zjištění skutkového stavu v nyní projednávané věci, neboť jde o výsledek právního hodnocení, k němuž teprve dospěl žalovaný na základě skutkových okolností zjištěných v předchozích fázích řízení.
70. Odůvodnění napadeného rozhodnutí ohledně otázky, kterému z dodání v řetězci lze přičíst přeshraniční dopravu, se prakticky omezuje na konstatování, že k uskutečnění přeshraničního dodání došlo mezi žalobkyní a společností H., což vyplynulo z výsledků daňové kontroly a následného daňového řízení vedeného se společností H.. Tuto úvahu žalovaný rozvedl pouze tak, že v daňovém řízení se společností H. bylo zjištěno, že je třeba právě tuto společnost považovat za organizátora přepravy a že na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při naložení PHM na její vlastní dopravní prostředky v jiných členských státech. Uvedl, že to byla společnost H., která měla již od počátku úmysl pořídit PHM uskladněné v jiných členských státech a využít je pro vlastní ekonomickou činnost, přičemž sama určovala, kam budou PHM přepraveny, a předchozí články měly zároveň povědomí o tom, že PHM jsou určeny společnosti H. (viz bod 26 napadeného rozhodnutí). O jaké důkazy či podklady se tato skutková zjištění opírají, sice žalovaný v napadeném rozhodnutí detailně nepopsal. V odůvodnění napadeného rozhodnutí však odkázal na zprávu o daňové kontrole společnosti H. ze dne 11. 6. 2014 a obecně pak na doplnění dokazování v odvolacím řízení (viz body 26 a 27 napadeného rozhodnutí). To učinil obdobně i v seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 5. 9. 2016. Předmětný závěr je tak zjevně opřen o skutečnosti a

hodnocení zachycené v podkladech (důkazních prostředcích) převzatých z řízení se společností H..

71. Převzetí důkazů, resp. zjištění z jiného daňového řízení by nebylo možné nic vytknout, pokud by převzaté poklady z daňového řízení se společností H. obsahovaly dostatečný popis všech relevantních důkazů, jejich hodnocení a jasné závěry o skutkovém stavu, jež nade vši pochybnost vylučují možnost, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník u všech dodávek PHM až na území České republiky. Podklady převzaté z daňového řízení se společností H. jsou však z povahy věci pouze výběrem z podkladů a důkazů, z nichž vycházel žalovaný ve věci H.. Podstatnou roli mezi nimi by mohly hrát protokoly o výsledcích svědků. Nicméně vedle toho, že jak již soud uvedl v bodě 116 rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, výpovědní hodnota výpovědí těchto svědků je velmi omezená z toho důvodu, že svědci vypovídali o jejich názoru na právní hodnocení věci, nelze přehlédnout ani skutečnost, že výpovědi svědků se týkají výlučně toho, jakým způsobem probíhala jednání mezi zúčastněnými stranami a dodání PHM mezi společností H. a jejími dodavateli. Z logiky věci popisovali svědci primárně ty případy, kdy dodavatelem společnosti H. nebyla žalobkyně. Žalobkyně naopak ve výpovědích svědků není zmíněna ani jednou. Výpovědi svědků by tedy bylo možné použít, pokud vůbec, tak jen zcela volně a přeneseně na vztahy a průběh jednání mezi žalobkyní a společností H. nebo mezi žalobkyní a jejími dodavateli. Skutečná role a postavení žalobkyně v řetězu transakcí nebyly svědky ani zmiňovány.
72. Ohledně skutkového stavu týkajícího se dodání PHM mezi žalobkyní a společností H. tak byl žalovaný odkázán prakticky pouze na tři listiny převzaté z daňového řízení vedeného se společností H., a to zprávu o daňové kontrole vedené u společnosti H. ze dne 11. 6. 2014, výzvu k prokázání skutečností ze dne 2. 7. 2015 a seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v odvolacím řízení ze dne 23. 6. 2016. Nejpodrobnější a nejúplnější shrnutí skutkového stavu zjištěného ve věci H. je přitom bezpochyby obsaženo v seznámení ze dne 23. 6. 2016, z něhož ostatně žalovaný přebíral podstatné pasáže i do konečného rozhodnutí ve věci H.. Tato písemnost poměrně detailně popisuje výsledky dožádání ohledně dodavatelů společnosti H. doplněné ve fázi odvolacího řízení včetně již zmíněných výpovědí svědků. Dílčím způsobem popisuje i průběh obchodování s PHM mezi žalobkyní a jejími dodavateli (bod 26 seznámení ze dne 23. 6. 2016). V tomto ohledu uvádí, že z mnoha (blíže nekonkretizovaných) podání společnosti H., emailové korespondence, kterou společnost H. předložila, i svědeckých výpovědí plyne, že obchody s PHM probíhaly u všech dodavatelů obdobně. Nejprve byl společnosti H. sdělen ceník PHM na celý týden, ve kterém byly rozepsány ceny PHM bez dopravy podle jednotlivých odběrných terminálů v České republice nebo jiných členských státech. Společnost H. na základě těchto nabídek učinila objednávku, ve které uvedla, ze kterého terminálu PHM odebere, datum a případně čas nakládky, jméno řidiče a SPZ vozidla a návěsu, požadované množství PHM a místo vykládky. Objednávka byla zpravidla provedena emailem nebo telefonicky a v některých případech byla i telefonicky či emailem potvrzena. Následně obdržela společnost H. zálohovou fakturu (vyjma obchodů se žalobkyní) a následně mohla vyzvednout objednané PHM v jiných členských státech dle pokynů (přístupové kódy nebo jiné ověření) od dodavatele. Po naložení PHM je převezla do České republiky, kde po překročení hranic proběhlo celní řízení, PHM byly z hlediska spotřební daně propuštěny do volného oběhu a přeprava pokračovala do místa vykládky na čerpací stanici společnosti H. nebo jejích odběratelů. Poté byl dodavatelem vystaven daňový doklad na skutečné množství dodaných PHM. Dle žalovaného (bod 27 seznámení ze dne 23. 6. 2016) ze všech

zjištěných skutečností i z toho, že jednatel společnosti H. uvedl, že si pro své čerpací stanice dopravuje PHM sám, plyne, že společnost H. měla od počátku úmysl si PHM přepravit sama pro sebe a následně je využít pro svou ekonomickou činnost. Dále žalovaný popisuje, že předchozím článkům řetězce muselo být od počátku zřejmé, že faktickým odběratelem PHM je společnost H..

73. K uvedenému je však třeba uvést, že shora uvedený popis zjištěného skutkového stavu se soustředí primárně na ta dodání společnosti H., jejichž dodavateli byly dodavatelé odlišní od žalobkyně. Jaký byl však skutečný průběh obchodů mezi žalobkyní a společností H., není v seznámení ani v dalších podkladech převzatých z řízení se společností H. blíže popsáno. Obchodní model, podle něhož si společnost H. vždy sama vybírala z ceníků dodavatelů, na základě nichž došlo k objednávce, na daný případ nedopadá, neboť nebylo prokázáno ani žalobkyní tvrzeno, že by žalobkyně společnosti H. jakékoliv nabídky předkládala. Právě naopak, žalovaný v bodě 45 seznámení ze dne 23. 6. 2016 konstatoval, že žádné objednávky ani jejich potvrzení ve vztahu mezi žalobkyní a společností H. doloženy nebyly. S ohledem na personální provázanost obou společností by ostatně takový průběh objednávek mezi žalobkyní a společností H. byl nepravděpodobný až absurdní. Mnohem pravděpodobnějším se jeví, že jednatel žalobkyně mohl učinit objednávku PHM u dodavatelů jménem žalobkyně, která následně v určité fázi dodání objednané PHM převedla dále na společnost H.. Za jakých okolností a jakým způsobem žalobkyně jednala s dodavateli, ovšem není v seznámení ze dne 23. 6. 2016 zachyceno. Podstatné je rovněž to, že žalovaný nedoplnil daňový spis, resp. dokazování ve věci žalobkyně o důkazy, na něž primárně odkazoval ve shora citované části (bod 26) seznámení ze dne 23. 6. 2016 a opíral o ně svá zjištění o faktickém průběhu dodání mezi společností H. a jejími dodavateli. Jde konkrétně o (blíže nespecifikovaná) podání společnosti H., emailovou korespondenci, kterou společnost H. předložila, případně další podklady, zejména protokoly zachycující tvrzení jednatele H. o faktickém průběhu dodání PHM této společnosti. Právě o tyto důkazy i soud do značné míry opřel své skutkové závěry a úvahy v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234 (viz body 101 a 102), což však v daném případě s ohledem na absenci těchto podkladů a důkazů soud učinit nemůže. Lze se tak jen domnívat, že objednávky a průběh dodání PHM mohly mezi žalobkyní a jejími dodavateli probíhat analogicky jako mezi společností H. a jejími dodavateli (vyjma žalobkyně). O obchodních vztazích mezi společností H. a žalobkyní (vyjma rámcové smlouvy, kterou žalovaný shledal nevěrohodnou) a o skutečném průběhu objednávek a dodání mezi nimi ale není žádná bližší zmínka ani v seznámení ze dne 23. 6. 2016, ani v jiných podkladech, jež byly v daňovém řízení se žalobkyní shromážděny.
74. Dále žalovaný (bod 29 seznámení ze dne 23. 6. 2016) popisoval obsah mezinárodních nákladních listů CMR týkajících se předmětných dodávek, přičemž uvedl, že exempláři určenými pro příjemce disponovala ve většině případů společnost H.. Pouze v případech, kdy PHM dodávala společnosti H. žalobkyně, exemplářem pro dopravce disponovala společnost H., zatímco exemplářem pro příjemce disponovala žalobkyně (v jednom případě tomu bylo dokonce obráceně). Žalovaná v této souvislosti zdůraznila, že na žádném z předložených exemplářů CMR není potvrzení formálně v nich uvedeného příjemce o tom, že došlo k převzetí zboží, což podporuje tezi, že příjemci uvedení na CMR vystupovali pouze formálně a PHM byly přepraveny z jiných členských států přímo ke společnosti H., která tak nabyla právo nakládat se zbožím již v jiném členském státě. Žalobkyně v projednávané věci uvedené skutečnosti nikterak nezpochybnila a potvrzuje je i kopie listů CMR (exempláře pro příjemce), jež jsou součástí spisu v projednávané věci.

Dle názoru soudu, údaje uvedené v listech CMR i pochybnost vznikající na základě toho, že společnost H. i žalobkyně disponovaly různými exempláři CMR, jimiž by za normálních okolností zjevně neměly disponovat, podporují závěr žalovaného o tom, že faktickým příjemcem PHM v České republice byla společnost H., která sama pro sebe PHM rovněž přepravovala. Nicméně jak již uvedl soud v bodě 104 rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, ani tyto skutečnosti nestačí samy o sobě k tomu, aby bylo prokázáno, že právo nakládat se zbožím jako vlastník společnost H. nabyla již na území jiných členských států a že se dodání PHM společnosti H. od žalobkyně uskutečnilo mimo daňové území České republiky. Nadto z obsahu jednotlivých CMR ani z pochybností vyjádřených shora nelze zjistit nic, co by jakkoliv dosvědčovalo skutečný průběh dodání mezi žalobkyní a jejími dodavateli nebo žalobkyní a společností H..

75. Žalovaný se dále obsáhle (body 29 až 44 seznámení ze dne 23. 6. 2016) věnoval rozboru skutečností, jež vyplynuly z dožádání, jež se týkala jednotlivých dodavatelů společnosti H. (s výjimkou žalobkyně), a to včetně výpovědí svědků. I ve vztahu k těmto zjištěním je třeba uvést, že se týkají primárně obchodních vztahů mezi společností H. a jejími dodavateli, případně obchodních vztahů mezi těmito dodavateli a předchozími články řetězců. Ani z této části nelze zjistit jakékoliv podrobnosti o obchodech, jichž se zúčastnila žalobkyně, a o její roli v těchto řetězcích.
76. Konečně se žalovaný v bodě 45 seznámení ze dne 23. 6. 2016 podrobně zabýval rámcovou smlouvou o dodávkách PHM ze dne 25. 2. 2011 uzavřenou mezi žalobkyní a společností H.. Podrobně rozebral její obsah, okolnosti, za kterých byla předložena společností H. v odvolacím řízení, a vyhodnotil ji v kontextu s dalšími skutečnostmi, jež vyšly najevo v daňovém řízení se společností H.. Žalovaný na základě podrobných úvah dospěl k závěru, že tato smlouva je jako důkazní prostředek nevěrohodná. S tímto hodnocením se soud ztotožnil již v bodě 114 rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, přičemž na tomto závěru nehodlá nic měnit ani v nyní projednávané věci. Žalovanému lze toliko vytknout, že uvedená rámcová smlouva nebyla založena do daňového spisu ve věci žalobkyně, ač z jejího obsahu žalovaný zjevně vycházel i v napadeném rozhodnutí. Hodnocení rámcové smlouvy (včetně rozsáhlých citací z ní) však bylo takřka doslovně převzato ze seznámení ze dne 23. 6. 2016, v němž byly podrobně popsány nejen úvahy, jež vedly žalovaného k závěru o její nevěrohodnosti, ale zejména podrobný popis skutkových okolností a zjištění, jež závěr o nevěrohodnosti podporují. Skutkové okolnosti, jež nasvědčují nevěrohodnosti rámcové smlouvy, tak byly v dostatečném rozsahu „vtaženy“ do řízení vedeného se žalobkyní. Žalobkyně ostatně pravdivost těchto skutkových zjištění v žalobě ani v průběhu daňového řízení nikterak nevyvracela. Z tohoto důvodu rovněž soud shledal nedůvodnou dílčí námitku, podle níž žalovaný k obsahu rámcové smlouvy bezdůvodně nepřihlédl (11. žalobní bod). Ve výsledku však skutečnost, že rámcovou smlouvu uzavřenou mezi žalobkyní a společností nelze považovat za věrohodný důkaz o tom, jak ve skutečnosti probíhala dodání PHM mezi žalobkyní a společností H., vede nutně pouze k závěru, že ani z tohoto podkladu nelze dovodit žádné skutečnosti relevantní ke zjištění skutkového stavu a posouzení projednávané věci.
77. Soud proto musí shrnout, že předmětné seznámení ze dne 23. 6. 2016 ani jiné podklady shromážděné v daňovém řízení se žalobkyní nezachycují skutkové okolnosti, na jejichž základě by žalovaný mohl učinit jednoznačný závěr o tom, že k přeshraničnímu dodání PHM v řetězcích, jichž se účastnila žalobkyně, došlo právě mezi ní a společností H., a nikoliv v jakémkoliv jiném stupni řetězce. Seznámení ze dne 23. 6. 2016 a další podklady

doplněné v průběhu odvolacího řízení sice zachycují shrnutí skutkového stavu, k němuž žalovaný dospěl v řízení ve věci H.. Nezachycují však dostatečně přesně a určitě okolnosti dodání, k nimž došlo mezi žalobkyní a jejími dodavateli, a neobjasňují ani reálný průběh dodání mezi žalobkyní a společností H.. Je třeba navíc zdůraznit, že ani seznámení ze dne 23. 6. 2016, jež obsahuje nejúplnější a nejpodrobnější popis dodávek v řetězci, ani ostatní podklady převzaté z daňového řízení společnosti H. nemají povahu primárního pramene (důkazu), z něhož by přímo plynuly rozhodné skutkové okolnosti pro posouzení dodání, jejichž příjemcem či dodavatelem byla žalobkyně. Jde jen o zprostředkované zdroje informací, jejichž původ je v jiných podkladech, na něž tato listiny odkazují. Těmto převzatým podkladům proto nelze přičítat velkou důkazní hodnotu, neboť jejich obsah je již nutně ovlivněn tím, jakým způsobem žalovaný hodnotil jednotlivé důkazní prostředky a podklady v řízení se společností H..

78. Pokud tedy žalobkyně namítá, že žalovaný ohledně uskutečnění přeshraničního dodání v projednávané věci pouze převzal závěry, jež učinil již v daňovém řízení se společností H., aniž by se takový závěr opíral o dostatečně zjištěný skutkový stav, lze s ní souhlasit. V tomto ohledu nemá zjištěný skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel, dostatečnou oporu v podkladech obsažených ve správním spise. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je však třeba ještě ověřit, zda neobstojí alespoň závěr žalovaného o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jež ji tížilo. Jinými slovy je třeba posoudit, zda důkazy navržené žalobkyní v průběhu daňového řízení prokazují, resp. mohly by prokázat tvrzení žalobkyně o tom, že nabyla právo nakládat jako vlastník s předmětnými PHM až na území České republiky.
79. Ze správního spisu plyne, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly navrhla či spíše jen požádala (ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 5. 1. 2015), aby bylo provedeno doplnění dokazování. Požadovala (viz bod 41 tohoto rozsudku), aby správce daně zjistil, kdo dodal předmětné PHM žalobkyniným dodavatelům, komu byly PHM propuštěny do volného oběhu a komu v té souvislosti vznikla povinnost odvést DPH, kdo je v jiném členském státě veden jako vývozce PHM a kdo je v systému EMCS veden jako dodavatel a příjemce. Správce daně jí k těmto návrhům dne 26. 2. 2015 sdělil, že navržené důkazy neprovedl, neboť uvedená zjištění by neovlivnila závěry o způsobu přepravy a místě plnění.
80. Dle názoru soudu, žalobkyně i přes řádně odůvodněnou a jasně formulovanou výzvu správce daně k prokázání skutečností odůvodňujících vznik nároku na odpočet DPH zjevně nepochopila, jaké povinnosti a důsledky jsou spojeny s tím, že na ni bylo přeneseno důkazní břemeno, a že je to ona, kdo měl povinnost přinášet důkazy k prokázání svých tvrzení. Důkazní povinnost lze splnit pouze tak, že daňový subjekt označí konkrétní důkazní prostředek, jímž lze prokázat tvrzené skutečnosti, jež jsou relevantní pro zjištění skutkového děje. Důkazní prostředek představuje laicky řečeno „nosič“ informací prokazující skutečnosti rozhodné pro posouzení věci. Takovým „nosičem“ informací mohou být jakékoliv prostředky např. úřední evidence, soukromé záznamy, soukromé i veřejné listiny, svědci, hmotné věci apod. Účastník nesoucí důkazní břemeno musí přinejmenším dostatečně specifikovat důkazní prostředek, a pokud sám tímto důkazním prostředkem disponuje, má rovněž povinnost jej správci daně předložit. Důkazním prostředkem, resp. důkazním návrhem však v žádném případě není pouhé označení skutečností, jež by měl správce daně dle názoru daňového subjektu zjišťovat. Není totiž povinností správce daně, aby sám za daňový subjekt vyhledával důkazní prostředky a

případně domýšlel, co konkrétně jimi má být prokázáno. Pokud tedy žalobkyně, která byla již v době daňové kontroly zastoupená profesionálem v oboru práva, ve vyjádření ze dne 5. 1. 2015 navrhla pouze to, aby správce daně zjišťoval určité (shora uvedené) skutečnosti, aniž by předložila relevantní důkazní prostředky, jimiž by takové skutečnosti měly být prokázány, anebo je alespoň jednoznačně označila, tak je zjevné, že důkazní povinnost nesplnila. Lze tak plně souhlasit s názorem žalovaného, jenž (byť v jiné souvislosti) vystihl počínání žalobkyně slovy, že důkazními návrhy směřujícími ke zjišťování nejrůznějších okolností daných obchodů se pouze snažila zbavit povinnosti prokázat tvrzené skutečnosti a přenést důkazní povinnost na správce daně. Soud se s tímto konstatováním ztotožňuje a má za nepravdivé opakované tvrzení žalobkyně o tom, že již v průběhu daňové kontroly navrhovala provedení „řady důkazů“.

81. Za daných okolností nemůže být důvodná ani související žalobní námitka, podle níž se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou týkající se údajného neprovedení důkazů správcem daně. Žalovaný se zmíněnými důkazními návrhy zabýval, a to včetně těch, které byly navrženy již v průběhu daňové kontroly (viz body 30-34 napadeného rozhodnutí), a není tedy pravdou, že by je zcela opomenul. Naopak zabýval se jimi, přičemž vesměs konstatoval, že jejich provedení by bylo nadbytečné. Ale i kdyby se snad správce daně, resp. žalovaný shora uvedenými „důkazy“ navrženými v průběhu daňové kontroly vůbec nezabývali, nešlo by o nedostatek zakládající nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně ve skutečnosti v průběhu daňové kontroly žádné důkazy nenavrhla, nýbrž jen označila skutečnosti, jež by správce daně měl zjišťovat.
82. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobkyně namítla nedostatečně zjištěný skutkový stav, avšak ani v tomto písemném podání žádné konkrétní důkazy neoznačila. Až v podání ze dne 15. 9. 2016 poprvé navrhla konkrétní důkazy k prokázání svých tvrzení, a to záznamy ze systému EMCS, záznamy celní správy týkající se propuštění PHM do volného oběhu, listiny žalobkyně a společnosti H. vztahující se k PHM, daňová přiznání k DPH žalobkyniných dodavatelů, výsledky daňových kontrol u žalobkyniných dodavatelů za předmětná zdaňovací období a výsledky osob jednajících za žalobkyniny dodavatele. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí s těmito důkazy vypořádal vesměs s odůvodněním, že jejich provedení by bylo nadbytečné či dokonce nerealizovatelné. Jelikož neprovedení důkazů vedlo k tomu, že se žalobkyni nepodařilo dostat důkaznímu břemeni, jež jí po jeho přenesení výzvou správce daně tížilo, a v důsledku toho jí byla doměřena DPH, musel se soud nutně zabývat otázkou, zda tyto (tentokrát již řádně uplatněné) důkazní návrhy byly řádně vypořádány a zda žalovaný řádně odůvodnil jejich neprovedení.
83. V první řadě žalobkyně navrhovala v podání ze dne 15. 9. 2016 vyslechnout svědky, a to konkrétně „osoby jednající za dodavatele DS“. Takové označení svědků je však nekonkrétní a neurčité. Judikatura NSS v tomto směru zastává setrvalé stanovisko, podle něhož musí daňový subjekt navržený důkaz dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek je limitována poskytnutými údaji. Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102, a ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79). Žalobkyně neoznačila svědky jejich jmény, neuvedla ani jejich bydliště, či jiné kontaktní údaje. Za dostatečně konkrétní nelze mít ani označení svědků jejich funkcí tak, že jde o osoby jednající za dodavatele. Takovými osobami totiž mohly být nejen statutární orgány

dodavatelů, kteří jsou právníckými osobami (v jednom případě byla dodavatelem fyzická osoba), ale mohly by jimi být i obchodní zástupci, zmocněnci, zaměstnanci, případně prokuristé. Žalobkyně přitom v průběhu celého daňového řízení nesdělila, které konkrétní osoby s ní jednaly za její dodavatele, a nelze to dovodit ani z podkladů, jež byly v průběhu daňového řízení shromážděny. Není zřejmé, z jakého důvodu zvolila žalobkyně takto neurčitý způsob označení svědků, zda to bylo dáno procesní taktikou či jinými důvody, každopádně následky nedostatečné identifikace svědků jdou plně k její tíži, neboť nebylo povinností žalovaného za žalobkyni, nadto zastoupenou profesionálem v oboru práva, domýšlet a dohledávat, které konkrétní svědky měla na mysli. Z uvedeného tak plyne, že žalovaný se s návrhy na výslech svědků vypořádal řádně, neboť zcela správně poukázal na nedostatek jejich identifikace.

84. Obdobně je třeba jako zcela neurčité hodnotit i označení dalších důkazních prostředků, a to záznamů a listin žalobkyně a společnosti H. jako přepravce, které se vztahují k přepravě předmětných PHM a jejich propuštění do volného oběhu. Podle žalobkyně měl tyto listiny obdržet již správce daně. Z tohoto označení důkazní prostředků nelze i při sebelepší vůli zjistit, o jaké konkrétní listiny alespoň rámcově jde. Je třeba uvést, že správní spis obsahuje kopie velkého množství listin, které se vztahují k jednotlivým přepravám a dodáním PHM (zejm. daňové a účetní doklady, mezinárodní nákladní listy CMR, doklady pro dopravu minerálních olejů vystavené podle zákona o spotřebních daních, odesílací listy či bankovní příkazy k převodu atd.). Je zjevné, že kopie těchto listin musely být v dané věci pořízeny správcem daně, následně byly založeny do daňového spisu, a to do jeho veřejné části, a správce daně i žalovaný z nich zjevně vycházeli při posouzení věci. Žalobkyně si mohla kdykoliv během daňového řízení ověřit, jaké konkrétní listiny jsou ve spise založeny. Jaké další listiny hodlala navrhnout k prokázání svých tvrzení, však z jejího podání ze dne 15. 9. 2016 zjistit nelze. I v tomto případě platí, že nebylo povinností žalovaného za žalobkyni domýšlet a dohledávat, které konkrétní záznamy a listiny měla na mysli. Ani v tomto případě tedy nelze na žalobkyni zmíněné listiny pohlížet jako na řádně uplatněný důkazní návrh.
85. Pokud jde o návrh na provedení dokazování daňovými přiznáními k DPH podanými dodavatelem žalobkyně, konstatuje soud toliko to, že daňová přiznání neobsahují údaje o tom, jaká konkrétní plnění určitý daňový subjekt přijal či uskutečnil. Obsahují toliko souhrnné (agregované) údaje vyplývající z daňových a účetních dokladů daňového subjektu o celkové hodnotě plnění, z nichž je potom odvozován základ daně. Maximálně by z těchto daňových přiznání bylo možné dovodit, zda dodavatelé žalobkyně přijímali plnění z jiného členského státu či výlučně jen z tuzemska, zda uskutečnili dodání do jiného členského státu, a v jaké souhrnné hodnotě. Ani z takových údajů by však nebylo možné dovodit, zda jde o dodání konkrétních PHM, jež byly následně přeprodány žalobkyni. Z tohoto důvodu se lze ztotožnit se závěrem žalovaného, že provedení dokazování daňovými přiznáními dodavatelů by bylo nadbytečné, neboť nejsou způsobilé prokázat žádné skutečnosti relevantní pro posouzení dané věci.
86. Jinak je tomu však ohledně ostatních listinných důkazů navržených v podání ze dne 15. 9. 2016, jejichž provedení označil žalovaný za nadbytečné, neboť by dle jeho názoru nemohly zvrátit skutkový stav spočívající v tom, že k přeshraničnímu dodání PHM došlo mezi žalobkyní a společností H., a že tedy žalobkyně nutně musela nabýt právo nakládat se zbožím ještě na území jiných členských států. Jde jednak o záznamy ze systému EMCS a záznamy celní správy o propuštění PHM do volného oběhu, a jednak o daňových

kontrolách provedených u dodavatelů žalobkyně za předmětná zdaňovací období, případně platební výměry či dodatečné platební výměry vydaných na jejich základě.

87. V těchto případech nelze *prima facie* vyloučit, že by uvedené důkazní prostředky mohly přinést relevantní zjištění pro posouzení věci. Je sice pravdou, že údaje v systému EMCS včetně elektronických průvodních dokladů (e-AD), jež jsou v něm zaneseny, jakož i související záznamy o propuštění zboží do volného oběhu jsou evidovány výhradně pro účely plnění povinností dle zákona o spotřební dani, přičemž režim spotřební daně není pro určení přeshraničního dodání relevantní, jak již bylo shora uvedeno. Samotný účel vedení této evidence však nemá vliv na použitelnost jejích údajů i v rámci dokazování skutečností rozhodných pro stanovení DPH. I tyto údaje totiž mohou poskytnout určitý přehled o tom, které subjekty se podílely na dodání PHM, zajištění přepravy a v čí prospěch, kdo byl deklarován jako příjemce PHM a kam měly být přepravovány, což všechno může přispět k objasnění vztahů mezi jednotlivými články, případně alespoň potvrdit či zpochybnit věrohodnost jiných shromážděných podkladů. Význam údajů evidovaných v EMCS či jiných evidencích celní správy nelze samozřejmě přeceňovat, neboť vypovídají primárně o tom, jak byly jednotlivé řetězové transakce vykazovány za účelem plnění povinností plynoucích ze zákona o spotřební dani. Aniž by však byly tyto důkazní prostředky provedeny a hodnoceny anebo aniž by byl skutkový stav definitivně prokázán jinými důkazy, nelze dopředu vyloučit jejich relevanci.
88. Stejně tak nelze *prima facie* označit za irrelevantní a nadbytečné i provedení dokazování zprávami o daňových kontrolách u dodavatelů žalobkyně. Uvedené listiny, pokud daňové kontroly byly provedeny, mohou rovněž přispět k objasnění vztahů mezi jednotlivými články řetězců, případně alespoň potvrdit či zpochybnit věrohodnost jiných shromážděných podkladů. Nelze vyloučit, že mohou obsahovat např. údaje o tom, jaké byly vztahy mezi žalobkyní a jejími dodavateli, jak fakticky probíhaly objednávky a dodání PHM atp. Žalovaný přitom ani nezjišťoval, zda daňové kontroly vůbec byly u dodavatelů žalobkyně za předmětná období provedeny, a nevyžádal si za tímto účelem ani informace od příslušných správců daně. Dožádání provedená v řízení se společností H. informace o případných daňových kontrolách neobsahují, přičemž příslušní správci daně na daňové kontroly u dodavatelů žalobkyně zřejmě ani nebyli dotazováni.
89. Vypořádání naposledy uvedených důkazů má tedy soud za nedostatečné. Aby mohl žalovaný nadbytečnost provedení těchto důkazů konstatovat, muselo by být již na základě do té doby shromážděných podkladů postaveno na jisto, že důkazy a podklady, které byly součástí daňového spisu v této věci a s nimiž měla žalobkyně možnost se seznámit, prokazují bez důvodných pochybností skutkový stav tak, že žalobkyně sama uskutečnila přeshraniční dodání v rámci dodávky PHM společností H., a musela proto nabýt PHM v jiných členských státech. Pokud by takto byl řádně zjištěn skutkový stav, pak by skutečně bylo možné konstatovat, že provedení dalších důkazů navržených žalobkyní, které nadto mohou z převážné většiny prokazovat pouze formálně vykazovaný stav ve vztahu ke spotřební dani, nikoliv faktický průběh dodání PHM žalobkyni, by bylo nadbytečné a nemohlo by nic na zjištěném skutkovém stavu žalovaného změnit. Jak však již bylo shora podrobně odůvodněno (viz body 68 – 77 tohoto rozsudku), skutková zjištění o tom, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiných členských státech, a právní závěr o tom, že k přeshraničnímu dodání PHM došlo v daném případě mezi žalobkyní a společností H., byly toliko převzaty z podkladů pocházejících z řízení ve věci společnosti H.. Tyto závěry nemají dostatečnou oporu v podkladech a důkazech

provedených žalovaným a správcem daně v projednávané věci. Tím je vážně zpochybněn závěr žalovaného, že by bylo zcela nadbytečné provedení listinných důkazů, jež navrhla žalobkyně v podání ze dne 15. 9. 2016 k prokázání svých tvrzení. Z tohoto důvodu nemůže obstát ani závěr žalovaného o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

90. Za daných okolností proto soudu nezbylo než uzavřít, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ svého rozhodnutí, nemá dostatečnou oporu v podkladech, které jsou součástí správního spisu (§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Žalovaný se rovněž nevypořádal řádně s důkazy, jež k prokázání svých tvrzení navrhla žalobkyně. Vzhledem k tomu, že žalovaný učinil své závěry s premisou, že žalobkyně neunesla v daňovém řízení důkazní břemeno, jež ji tížilo, nelze než konstatovat, že toto pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.).
91. Zbývající žalobní body uplatněné žalobkyní se týkají právního hodnocení věci, resp. výkladu relevantní judikatury SDEU a NSS (7., 9. a zčásti i 3. žalobní bod). Jelikož ale skutkový stav zjištěný žalovaným, resp. správcem daně neumožňuje ověřit, zda skutečně k přeshraničním dodáním došlo mezi žalobkyní a společností H., jak tvrdí žalovaný, nebo dodavateli v řetězci dodání předcházejícími žalobkyni, jak tvrdí žalobkyně, bylo by přinejmenším předčasné, aby soud činil právní závěry, jimiž by v dalším řízení zavázal žalovaného. Jakékoliv detailnější úvahy ohledně právního hodnocení by mohly být v tomto kontextu pouze hypotetickým hodnocením, jež by se nemohlo opřít o dostatečně zjištěný skutkový stav věci. Soud proto pouze odkazuje na obecný právní výklad, který podal již v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234 (viz zejm. body 84 – 87 a 95 – 98), z něhož lze vycházet i v nyní posuzované věci.
92. Soud se rovněž meritorně nezabýval hodnocením žalobních bodů (14., 15. a 16. žalobní bod), jimiž žalobkyně brojí proti závěrům vysloveným žalovaným v rozhodnutích, jejichž přezkumem se soud zabýval v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234. V první řadě je třeba uvést, že předmětné závěry a hodnocení, proti nimž žalobkyně brojí, byly vysloveny v jiných rozhodnutích, než které bylo v dané věci předmětem soudního přezkumu. Tato rozhodnutí nemají povahu závazných stanovisek nebo podkladových rozhodnutí, jimiž by byl žalovaný v této věci přísně vázán a jejichž zákonnost by mohla být soudem přezkoumána v tomto soudním řízení (§ 75 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Soud se proto těmito otázkami nemůže zabývat, neboť by tak vybočil z předepsaných mezí soudního přezkumu. Navíc i v tomto případě platí, že jde o námitky, které se primárně týkají právního hodnocení věci, a proto za situace, kdy nebyl dostatečně osvětlen skutkový stav věci, nelze tyto námitky vypořádat ani přeneseně. I ve vztahu k těmto námitkám lze toliko odkázat na obecný právní výklad, který podal soud již v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234.

Závěr a náklady řízení

93. Soud na základě shora uvedených úvah dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve správních spisech a vyžaduje zásadní doplnění (§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Žalovaný se rovněž nesprávně vypořádal s některými žalobkyní navrženými důkazy, v důsledku čehož je nesprávný jeho závěr o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Řízení před žalovaným je tak zatíženo také podstatnou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Soud proto napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Důvod pro zrušení

dodatečných platebních výměrů soud neshledal, neboť nejde se o případ, že by dodatečné platební výměry neměly být vůbec vydány. Pokud by soud zrušil rozhodnutí správce daně, nebylo by možné v daňovém řízení pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS). V dalším řízení by žalovaný měl doplnit spis o relevantní podklady (důkazy) z daňového spisu z řízení vedeného se společností H., o něž opírá své závěry, a poté umožnit žalobkyni, aby se seznámila s hodnocením důkazů a skutkových zjištěním, v jehož rámci znovu posoudí a řádně se vypořádá s důkazními návrhy žalobkyně, k jejichž upřesnění případně vyzve žalobkyni. V závislosti na výsledcích doplněného dokazování pak žalovaný zhodnotí zjištěný skutkový stav po právní stránce, přičemž vodítkem mu budou závěry vyslovené zdejším soudem v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234. Důkazní břemeno k prokázání relevantních tvrzení však s ohledem na jeho přenesení tíží žalobkyni. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

94. Důkazy navržené žalobkyní soud neprovedl pro nadbytečnost. Žalobkyně označila jako důkaz listiny, jež jsou součástí správního spisu (napadené rozhodnutí, podání žalobkyně v daňovém řízení, dodatečné platební výměry, zprávu o daňové kontrole, důkazy předložené žalobkyní v daňovém řízení, správní spis jako celek). Obsahem listin, jež jsou obsaženy ve správním spise, se však dle ustálené judikatury správních soudů dokazování neprovádí. Soud se s uvedenými listinami seznámil ze správního spisu, který měl k dispozici a z jehož obsahu vycházel. Obsahem správního spisu vedeného ve věci společnosti H. soud neprovedl dokazování, neboť veškeré skutečnosti podstatné pro posouzení věci zjistil ze správního spisu vedeného správními orgány v této věci. Navíc pokud by soud provedl dokazování i listinami obsaženými v tomto správním spise, podstatným způsobem by tak doplnil (či dokonce změnil) skutkový stav, čímž by v podstatné míře nahrazoval činnost správních orgánů, což mu nepřísluší. Z těchto důvodů neprovedl soud ani důkaz rámcovou smlouvou uzavřenou mezi společností H. a žalobkyní, již ostatně žalobkyně soudu ani nepředložila a nenachází se ani ve správním spise.
95. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že uložil žalovanému povinnost nahradit náklady řízení žalobkyni, která byla ve věci plně úspěšná. Náklady řízení důvodně vynaložené žalobkyní tvoří zaplacené soudní poplatky ve výši 4 000 Kč, odměna advokáta ve výši 10 850 Kč za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky) po 3 100 Kč podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a 1 550 Kč za jeden úkon právní služby v poloviční hodnotě (samostatně podaný návrh na přiznání odkladného účinku žalobě) podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 2 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu, a dále náhrada hotových výdajů ve výši 1 200 Kč za čtyři úkony právní služby podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupce žalobkyně je plátcem DPH, k nákladům řízení tak patří i náhrada za DPH v sazbě 21 % z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů ve výši 2 530,50 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 18 580,50 Kč.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 21. prosince 2020

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu