



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **J. t. s. r. o., IČO: X,**
sídlem X,

zastoupená advokátem JUDr. Martinem Vychopeněm,
sídlem Masarykovo nám. 225, Benešov,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 12967/16/5300-21441-708995, č. j. 12982/16/5300-21441-708995, č. j. 12983/16/5300-21441-708995, č. j. 12984/16/5300-21441-708995, č. j. 12985/16/5300-21441-708995, č. j. 12986/16/5300-21441-708995, č. j. 12987/16/5300-21441-708995, č. j. 12988/16/5300-21441-708995, č. j. 12989/16/5300-21441-708995, č. j. 12990/16/5300-21441-708995, č. j. 12991/16/5300-21441-708995, č. j. 12992/16/5300-21441-708995, č. j. 12993/16/5300-21441-708995, č. j. 12994/16/5300-21441-708995, č. j. 12995/16/5300-21441-708995, č. j. 12996/16/5300-21441-708995, č. j. 12997/16/5300-21441-708995, č. j. 12998/16/5300-21441-708995, č. j. 12999/16/5300-21441-708995, č. j. 13000/16/5300-21441-708995, č. j. 13001/16/5300-21441-708995, č. j. 13002/16/5300-21441-708995, č. j. 13003/16/5300-21441-708995, a č. j. 13004/16/5300-21441-708995,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 12967/16/5300-21441-708995, č. j. 12982/16/5300-21441-708995, č. j. 12983/16/5300-21441-708995, č. j. 12984/16/5300-21441-708995, č. j. 12985/16/5300-21441-708995, č. j. 12986/16/5300-21441-708995, č. j. 12987/16/5300-21441-708995, č. j. 12988/16/5300-21441-708995, č. j. 12989/16/5300-21441-708995, č. j. 12990/16/5300-21441-708995, č. j. 12991/16/5300-21441-708995, č. j. 12992/16/5300-21441-708995, č. j. 12993/16/5300-21441-708995, č. j. 12994/16/5300-21441-708995, č. j. 12995/16/5300-21441-708995, č. j. 12996/16/5300-21441-708995, č. j. 12997/16/5300-21441-708995, č. j. 12998/16/5300-21441-708995, č. j. 12999/16/5300-21441-708995, č. j. 13000/16/5300-21441-708995, č. j. 13001/16/5300-21441-708995, č. j. 13002/16/5300-21441-708995, č. j. 13003/16/5300-21441-708995, č. j. 13004/16/5300-21441-708995, se zrušují a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 136 856 Kč k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Vychopeně, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 27. 5. 2016 se žalobkyně domáhala zrušení shora uvedených dvaceti čtyř rozhodnutí, kterými žalovaný změnil dvacet čtyři platebních výměrů Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) vydaných dne 22. 12. 2014, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců leden, únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2010, leden, únor, březen, duben, květen, červen, červenec, září, říjen, listopad a prosinec 2011 a leden 2012 v souhrnné výši 429 119 817 Kč za všechna uvedená zdaňovací období a zároveň jí byla stanovena povinnost uhradit penále odpovídající 20 % doměřené daně v souhrnné výši 85 823 961 Kč za všechna uvedená zdaňovací období odpovídající 20 % doměřené daně. Správce daně platebními výměry doměřil žalobkyni DPH z toho důvodu, že na základě výsledků daňové kontroly neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z velkého počtu dodání pohonných hmot (dále jen „PHM“), které žalobkyně v daňových přiznáních deklarovala jako přijatá tuzemská zdanitelná plnění, neboť se dle správce daně jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu. Žalovaný napadenými rozhodnutími formálně změnil platební výměry tak, že vedle již zmíněného neuznání odpočtů DPH z tuzemských zdanitelných dodání žalobkyni navíc doměřil DPH z pořízení zboží z jiného členského státu, avšak zároveň žalobkyni z těchto pořízení zboží z jiného členského státu uznal nárok na odpočet DPH. Ve výsledku však žalovaný výši doměřené DPH potvrdil.
2. Rozhodnou otázkou v souzené věci je posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH na vstupu ze zdanitelných plnění, jejichž předmětem byly PHM, které byly dopravovány do České republiky z jiného členského státu Evropské unie (dále jen „EU“) v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

3. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že u žalobkyně byla dne 11. 4. 2012 zahájena daňová kontrola týkající se daně z přidané hodnoty za shora uvedená zdaňovací období. Žalobkyně v tomto období provozovala činnost obchodníka s PHM. Předmětem kontroly v jednotlivých zdaňovacích obdobích se stal žalobkyní nárokový odpočet DPH z dodání PHM od dodavatelů s deklarovaným místem plnění v tuzemsku. Žalovaný konstatoval, že správce daně ze žalobkyní předložených dokladů a záznamných povinností zjistil, že PHM pocházely z jiných členských států EU (Německo, Rakousko), kde byly stáčeny do automobilových cisteren přímo v rafineriích a následně byly převezeny do České republiky přímo ke konečnému odběrateli na čerpací stanice. PHM byly dodávány mezi několika subjekty s jednou přepravou z rafinerie v jiném členském státě do čerpacích stanic v tuzemsku. Žalobkyně řídila, organizovala a zajišťovala přepravu zboží prostřednictvím smluvních dopravců, dopravu hradila a měla ji zahrnutou ve svém účetnictví. Dle mezinárodních nákladních listů CMR byla realizována vždy jediná přeprava pro každou dodávku, která byla zahájena v jiném členském státě a ukončena v tuzemsku u odběratele žalobkyně. Zboží bylo přitom přepravováno mezi několika subjekty v rámci tzv. řetězových plnění, při nichž docházelo k jedinému přeshraničnímu pohybu zboží. V rámcové kupní smlouvě se společností "F. – F. E. T. s. r. o." (nyní J. M. s.r.o. v likvidaci) z 6. 8. 2010 je uvedeno, že dopravu zajišťuje kupující prostřednictvím svých smluvních dopravců. Dodání zboží se realizuje tak, že kupující převezme zboží spolu s osvědčením o jakosti (atest) a potvrdí dodací list. V dalších rámcových kupních smlouvách (se společnostmi M. G. s. r. o., A. T. K. s. r. o. a P. I. s. r. o.) je uvedeno, že dopravu zajišťuje prodávající. Ze spisového materiálu však vyplynulo, že v rozporu s těmito smlouvami dopravu zajišťovala žalobkyně jako kupující, neboť zboží převzala v jiném členském státě prostřednictvím svého dopravce. Jako subjekt zajišťující dopravu (žalobkyně nevystupovala jako dopravce, který by realizoval dopravu pro jiný subjekt, jenž by ji zmocnil) měla skutečně právo disponovat se zbožím po dobu jeho přepravy, a fakticky tak mohla ovlivnit, jak k přepravě dojde nebo nedojde. Přebírání zboží se uskutečňovalo dle jejích pokynů a na její náklady.
4. Podstatné tak v dané věci bylo posoudit, která z řetězcích se transakcí byla spojena s přepravou PHM (tj. jejich dovozem do tuzemska), neboť taková transakce je intrakomunitárním dodáním, přičemž za místo plnění se považuje místo, kde se zboží nacházelo v době zahájení přepravy. Transakce, které se v řetězci nachází před intrakomunitárním plněním (dodáním), mají místo plnění v jiném členském státě EU (ve státě, kde se zboží nacházelo před zahájením přepravy). Transakce, které v řetězci následují po intrakomunitárním dodání, mají místo plnění v tuzemsku, a jsou tak předmětem DPD podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o DPH“). V řetězové transakci představuje intrakomunitární dodávku pouze to plnění, v rámci něhož jeden ze článků řetězce zajistil přepravu zboží, neboť pouze tento článek má možnost ovlivnit realizaci a průběh dopravy, ať zajištěním dopravy vlastními silami nebo skrze jiného dopravce. V obou případech však náklady či výdaje spojené se zajištěním přepravy zboží nese právě tento článek jako organizátor přepravy.
5. Zjištění skutečnosti nasvědčují tomu, že právě dodání PHM žalobkyni je třeba považovat za pohyblivou dodávku s přepravou z jiného členského státu. Z okolností vyplývá, že naložením PHM na dopravní prostředky žalobkyně na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník (jako již na několikátý subjekt v řetězci) a že to byla právě žalobkyně, kdo na svůj účet organizoval a realizoval přepravu PHM. Ani jeden z předchozích článků řetězce se na přepravě zboží nepodílel. Žalobkyně zmocnila k uskutečnění přepravy svého

dopravce na svůj účet, náklady na přepravu nesla sama. Z toho plyne, že nebyla zmocněna k uskutečnění přepravy jinou osobou. Naložením zboží (PHM) na ni přešlo právo nakládat s ním jako vlastník v jiném členském státě. Zboží tak bylo přepraveno (fyzicky opustilo jiný členský stát) až v rámci dodání mezi žalobkyní a jejím dodavatelem. V žádné z předchozích dodávek nebyly podmínky intrakomunitárního dodání splněny. V tuzemsku pak přešlo poprvé právo nakládat se zbožím jako vlastník až na odběratele žalobkyně. Dodání zboží žalobkyni je tedy třeba považovat za intrakomunitární plnění. Žalobkyně podle žalovaného neunesla důkazní břemeno k prokázání tvrzení, že místem dodání PHM mezi ní a jejím dodavatelem bylo tuzemsko. Skutečnost, že zajišťovala přepravu a hradila ji na svůj účet, žalobkyně nerozporela. Přijatá plnění tedy žalovaný posoudil jako pořízení zboží z jiného členského státu. Žalobkyni proto vznikla povinnost přiznat z tohoto pořízení DPH a současně jí žalovaný v tomto rozsahu uznal nárok na odpočet DPH. V tomto směru pak žalovaný změnil platební výměry správce daně. Tyto změny však neměly vliv ve výši DPH odvedené z pořízení zboží z jiného členského státu. Žalovaný dále v odůvodnění rozsáhle popsal důvody, proč nezohlednil, resp. neprovedl jednotlivé důkazy navržené žalobkyní. Žalovaný se rovněž v odůvodnění podrobně vypořádal s odvolacími námitkami uplatněnými žalobkyní a s jejím vyjádřením v rámci odvolacího řízení.

Obsah žaloby

6. Žalobkyně v úvodu žaloby nejprve podrobně popsala průběh daňového řízení. V rámci této rekapitulace namítla jako první žalobní bod, že správce daně neukončil daňovou kontrolu v souladu se zákonem, neboť odepření podpisu zprávy z daňové kontroly z její strany nebylo bezdůvodné. Žalobkyně měla závažné důvody k odepření podpisu, které správci daně předem sdělila. Správce daně se tedy měl s těmito důvody vhodným způsobem vypořádat a zprávu poté znovu předložit k projednání a podpisu.
7. Žalobkyně dále popsala svoji podnikatelskou činnost a způsob obchodování s dodavateli. Uvedla, že vznikla vyčleněním obchodní činnosti s PHM ze společnosti J. s. r. o., s níž je nadále personálně propojena. Společnost J. s. r. o. v posuzovaných transakcích působila jako smluvní dopravce žalobkyně. Obchodování probíhalo tak, že pracovník žalobkyně oznámil smluvnímu dopravci požadavek odesílatele na přepravu PHM z místa nakládky v jiném členském státě. Dopravné uhradila žalobkyně podle dopravcem vystavené faktury (platilo pro případy, kdy žalobkyně byla konečným příjemcem PHM v České republice). V místě nakládky uzavřel řidič jako zástupce dopravce přepravní smlouvu s odesílatelem v souladu s Úmluvou CMR a v souladu s pokyny odesílatele naložil PHM, k nimž převzal průvodní doklady (obvykle CMR, AAD nebo eAD, dodací list, atest). Od odjezdu z místa nakládky do předání příjemci jsou přitom PHM pod dohledem správců daně odesílající a přijímající země. Povinností dopravce bylo přepravit zboží ze skladu v jednom členském státě podle písemných pokynů odesílatele v průvodních dokladech k příjemci v České republice. Je přitom podstatné, že přeprava podléhala rovněž podmínkám přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Samotná přeprava tak probíhala ve dvou fázích. V první fázi docházelo k přepravě PHM z rafinerie v jiném členském státě do České republiky na místo určené odesílatelem. V této fázi je vlastníkem zboží odesílatel nebo příjemce (v závislosti na obsahu smlouvy a paritě zboží). Fáze končí ukončením přepravy v režimu podmíněného osvobození a předáním zboží osobě oprávněného příjemce. V této fázi nemůže udělovat příkazy a ovlivňovat přepravu nikdo jiný než odesílatel, příjemce, jimi pověřená osoba nebo pracovníci správce daně. Na určeném místě

proběhlo předání zboží a průvodních dokladů osobě oprávněného příjemce, jenž zahájil režim uvolnění zboží do volného oběhu. To probíhá pod online kontrolou pracovníků správce daně. V některých případech správce daně ověřuje odběrem vzorků parametry PHM. V druhé fázi docházelo k přepravě PHM uvnitř České republiky. Oprávněný příjemce předal dopravci uvolněné zboží do volného oběhu spolu s průvodním dokladem pro dopravu vybraných výrobků. Teprve v tomto okamžiku může dopravce plnit pokyny konečného příjemce ohledně místa a množství PHM stočených na konkrétní čerpací stanici. V této souvislosti je dle žalobkyně podstatná rovněž skutečnost, že měla na základě rozhodnutí Finančního úřadu v B. uloženou záznamní povinnost, tzn. u každého jednotlivého nákupu a prodeje PHM správci daně sdělovala množství, cenu, adresy čerpání, nákladky, stočení nebo vykládky, čísla daňových dokladů a nákladních listů, způsob přepravy vč. registrační značky vozidel a údaje o dodavatelích, odběratelích i přepravních. Tuto povinnost řádně plnila. Obdobnou povinnost měl uloženou i smluvní dopravce žalobkyně.

8. Žalobkyně v návaznosti na to namítla nesprávnost závěru žalovaného, že neunesla důkazní břemeno, neboť předložila doklady, které měla k dispozici, a označila i jiné důkazy k prokázání svých tvrzení. Správce daně však navržené důkazy neprovedl a nepřihlížel k nim, čímž porušil povinnost co nejúplněji zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Žalobkyně již po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění navrhla provedení následujících důkazů:

- i) mezinárodní nákladní listy CMR vystavené odesílatelem k prokázání zajištění přepravy;
- ii) přiznání k DPH a související daňovou evidenci odesílatele uvedeného v CMR k prokázání jeho intrakomunitárních plnění;
- iii) přiznání k DPH a související daňovou evidenci příjemce uvedeného v CMR k prokázání jeho intrakomunitárních plnění;
- iv) souhrnná hlášení příjemce uvedeného v CMR o všech dodáních do jiného členského státu;
- v) daňové doklady vystavené odesílatelem uvedeným v CMR k prokázání toho, že z jeho strany jde o osvobozeného plnění v podobě dodání zboží do jiného členského státu spojeného s přepravou;
- vi) daňové doklady vystavené příjemcem uvedeným v CMR k prokázání, že uskutečnil při dalším dodání tuzemské plnění;
- vii) doklady o dopravě zboží z elektronického systému EMCS k prokázání místa zahájení, průběhu a ukončení dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně;
- viii) zpráva o daňové kontrole ze dne 9. 12. 2011 u společnosti K. F. D. s. r. o.;
- ix) soupis protokolů o dvaceti devíti místních šetřeních k obchodování s PHM u společnosti K. F. D. s. r. o.;
- x) zprávy o daňové kontrole a protokoly o místních šetřeních u ostatních dodavatelů, kterým podle správce daně nevznikla povinnost přiznat tuzemskou daň (zejména T. O. s. r. o., T. T. s. r. o., "F. – F. E. T. spol. s r. o.", D. B. s. r. o. a A. T. K. s. r. o.);
- xi) zprávy o daňové kontrole a protokoly o místních šetřeních provedených u oprávněného příjemce G. s. r. o., jeho evidence oprávněného příjemce, smlouvy o poskytování služeb oprávněného příjemce a související údaje ze systému EMCS;
- xii) znalecký posudek ze spisu trestního řízení č. j. OKFK-250-932/TČ-2011-251202; a

xiii) metodický pokyn daňové správy pro určení intrakomunitárního plnění.

Správce daně ovšem jako relevantní důkazní prostředky připustil pouze doklady mezi žalobkyní a jejím bezprostředním dodavatelem a faktury za dopravu zahrnutou v účetnictví žalobkyně. Tyto důkazní prostředky považoval za dostatečné k prokázání skutkového stavu a neuznání nároku na odpočet. Ostatní důkazní prostředky nepřipustil, tedy nepřihlédl ke všemu, co vyšlo najevo při správě daní u jiných daňových subjektů, a nedbal o to, aby skutkově shodné případy nebyly posuzovány odlišně.

9. V případě pochybností si správce daně mohl ověřit tvrzení žalobkyně rovněž pomocí dalších instrumentů, které žalobkyně navrhovala, a to:

xiv) údaji ze systému VIES pro účely kontroly správného uplatnění DPH, neboť umožňuje správcům daně z členských států EU výměnu informací o uskutečněných dodáních zboží do jiného členského státu a o osobách registrovaných k DPH v různých členských státech;

xv) informacemi z oddělení mezinárodní spolupráce při správě DPH Ústředního finančního a daňového ředitelství, které systém VIES spravuje;

xvi) prostřednictvím elektronické výměny informací mezi zeměmi EU podle nařízení Rady (ES) č. 1798/2003.

Správce daně tak mohl podle žalobkyně prostřednictvím těchto evidencí a komunikačních nástrojů zjistit rozdíly mezi údaji z EU a z daňových přiznání českých plátců týkající se hodnot intrakomunitárních pořízení.

10. Dále žalobkyně namítla, že správce daně (míněn patrně žalovaný – pozn. soudu) chybně vyložil závěry Soudního dvora v rozsudku ze dne 6. 4. 2006, C-245/04, ve věci *EMAG Handel Eder* (dále jen „*EMAG*“). Podle stanoviska generální advokátky v tomto řízení je typickým výrazem oprávnění vlastníka právo nakládat se zbožím podle své vůle, zejména zboží držet a postupovat je druhým osobám. Toto oprávnění však žalobkyně v průběhu první fáze přepravy neměla a získala jej až v době nákupu zboží na území České republiky od svého dodavatele, jenž byl registrován jako tuzemský plátec DPH. Generální advokátka uzavřela, že při neexistenci jiných ukazatelů je rozhodující, kdo zboží přepravuje. Žalobkyně neměla žádný vztah k odesílateli zboží z jiného členského státu. Neměla s ním uzavřenu žádnou smlouvu. Žádný vztah neměla ani s oprávněným příjemcem zboží, který přijímal vybrané výrobky a uvolňoval je do volného oběhu. Žalobkyně měla naopak přímý vztah se společností J. s. r. o., která byla jejím smluvním dopravcem. Přes jednotlivé řidiče si žalobkyně ověřovala oběh dokladů, řádné uvolnění zboží do volného oběhu a kvalitu zboží. Intrakomunitární přepravu lze přiřadit výhradně jednomu dodání a při posuzování, kterému dodání se přiřadí, se berou v úvahu všechny okolnosti daného případu, tedy celé řetězové dodávky od jejího počátku do konce. U všech předmětných transakcí došlo k dodání PHM až po ukončení přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která začínala v jiném členském státě a byla ukončena až na území České republiky. Žalobkyně je toho názoru, že nelze přistupovat odlišně ke zdanění zboží daní spotřební a DPH.

11. Závěrem pak žalobkyně shrnula, že existence faktury za dopravu ani zajištění přepravy není samo o sobě jedinou nebo podstatnou skutečností pro alokování přepravy k jednomu z plnění v rámci řetězové dodávky. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník byl po dobu přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně omezen do doby splnění povinnosti uhradit spotřební daň oprávněným příjemcem. Dodavatelé žalobkyně tedy uskutečnili tuzemská plnění a měli povinnost přiznat DPH. Nejednalo se

z jejich strany o intrakomunitární plnění. Žalobkyně měla povinnost přiznat DPH ve všech případech, kdy faktury za dopravu zboží měli zahrnuty (míněno patrně v účetnictví – pozn. soudu) odběratelé žalobkyně nebo až jejich odběratelé. Názor správních orgánů, že žalobkyně neměla (míněno patrně že „měla“ – pozn. soudu) povinnost přiznat daň, je nesprávný. Žalovaný postupoval nesprávně, neboť nezohlednil při určení intrakomunitárního plnění všechny okolnosti. Byly tak porušeny § 8 odst. 2, § 92 a § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (viz čl. XXII bod 1 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.; dále jen „daňový řád“), a dále § 16, § 108, § 25, § 72 a § 73 zákona o DPH. Rozhodnutí žalovaného je rovněž v rozporu s judikaturou, a to rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009 – 104, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, a rozsudky Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, ve věci *Teleos a další* (dále jen „*Teleos*“), ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, ve věci *Mecsek-Gabona Kft*, a ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében Kft a Péter Dávid*.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že správce daně oznámil žalobkyni termín projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně sdělila správci daně písemně důvody pro odepření jejího podpisu. Následně telefonicky sdělila správci daně, že se projednání zprávy o daňové kontroly účastnit nehodlá. Správce daně tedy správně postupoval podle § 88 odst. 5 daňového řádu tak, že zprávu žalobkyni pouze zaslal. Správce daně přitom správně osvědčil důvody odepření podpisu jako nedůvodné.
13. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že daňové řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů. Při hodnocení důkazů k žádným pochybením nedošlo. Nesouhlas žalobkyně s výsledky hodnocení důkazů neznamená, že nebyl zjištěn skutečný stav věci. S důkazními návrhy žalobkyně se žalovaný řádně vypořádal, přičemž uvedl i důvody neprovedení důkazů. Pokud jde o rozložení důkazního břemene, daňovému subjektu obecně postačí k prokázání nároku na odpočet DPH předložit formálně perfektní daňové doklady. Pokud ale vzniknou správci daně důvodné pochybnosti o tom, zda k plnění došlo způsobem deklarovaným v tomto dokladu, je daňový subjekt povinen k prokázání svých tvrzení předložit další důkazní prostředky. V daném případě dal žalovaný v průběhu odvolacího řízení pokyn správci daně k vydání výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.
14. K třetímu žalobnímu bodu zopakoval žalovaný obecné právní úvahy a východiska týkající se rozložení důkazního břemene, podmínek pro uplatnění odpočtu DPH a posuzování řetězových transakcí s intrakomunitární přepravou. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, a rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. 7. 2005, C-435/03, ve věci *British American Tobacco International Ltd.* (dále jen „*British American Tobacco*“), konstatoval, že pro účely DPH nelze bez dalšího rozdělovat jednu intrakomunitární přepravu zahájenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku na dílčí přepravy ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně. Pro účely spotřební daně není rozhodné, kdo je vlastníkem zboží. Žalobkyně nevystupovala v rámci řetězových dodávek jako dopravce, ale v rámci dodávky, které se účastnila jako pořizovatel i jako prodávající, vystupovala v roli přepravce, který realizoval přepravu pro svoji potřebu. Právo nakládat se zbožím jako vlastník na ni přešlo již v jiném členském státě. Subjekty na počátku řetězce se o přepravu nezajímaly a nikoho k přepravě nezmocnily.

Žalobkyně neprokázala ani nevysvětlila, kdo ji oslovil a zmocnil, proč a od koho měla pokyny k přepravě, které dávala svému smluvnímu přepravci, a proč nesla náklady přepravy ke své tíži. K odkazu žalobkyně na rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, a ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009 - 104, žalovaný dodal, že správce daně nerozporoval, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Předmětem sporu bylo prokázání místa plnění v rámci řetězové dodávky zboží spojené s jedinou přepravou, která začínala v jiném členském státě a kterou realizovala žalobkyně jako pořizující na svůj účet prostřednictvím zmocněného dopravce, a to v návaznosti na přiřazení přepravy zboží ke konkrétní dodávce. Správce daně konstatoval porušení hmotněprávních podmínek, naopak nepředjímal účast žalobkyně na podvodu. Dále žalovaný poukázal na rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2016, č. j. 10 Af 35/2015 - 65, a ze dne 11. 5. 2015, č. j. 10 Af 41/2015 - 106, které se podle něj týkaly obdobných případů a žaloby byly v obou případech zamítnuty.

Další vyjádření účastníků

15. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že v daňovém řízení nevyšla najevo žádná konkrétní skutečnost, z níž by bylo možné dovodit, že zboží bylo dodáno žalobkyni někým jiným než dodavatelem uvedeným na daňových dokladech. V žádné z výzev nebylo uvedeno, jaké důkazy by měla žalobkyně předložit k prokázání toho, že dodavatelé uskutečnili dodání v tuzemsku. Pochybnosti vyjádřené v daňovém řízení nemohly vést k přenosu důkazního břemena na žalobkyni. Tvzení žalovaného, že se subjekty na začátku řetězce o přepravu nezajímaly, nemá oporu ve spise ani v provedených důkazech. O uzavření přepravní smlouvy svědčí mezinárodní nákladní listy CMR. V žalobě a navrhaných důkazních prostředcích je podrobně popsán způsob zajištění přepravy a její doložení v jednotlivých dokladech (CMR, AAD nebo eAD, dodací listy atd.). Oporu ve spise nemá ani tvrzení, že na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě. K tomu nemohlo dojít dříve než po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a skončení celního dohledu. Rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích, na něž žalovaný ve vyjádření odkazoval, podle žalobkyně již nejsou aktuální; v této souvislosti odkázala na rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 - 70.
16. Žalovaný doplnil své vyjádření k žalobě podáním ze dne 6. 12. 2017, v němž se obsáhle věnoval interpretaci judikatury Soudního dvora týkající se řetězových transakcí a její aplikaci v daném případě. Uvedl, že z rozsudku *EMAG* a stanoviska generální advokátky v této věci plyne, že pro přisouzení přepravy konkrétní dodávce se jeví jako vhodné přiznat zvláštní význam otázce, která osoba zboží přepravuje nebo na základě jejíhož příkazu je zboží přepravováno. Klíčovou roli tedy hraje osoba organizátora přepravy. V případě, že osoba organizátora přepravy představuje prostřední článek řetězce, je třeba podle rozsudku Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, ve věci *Euro Tyre Holding BV* (dále jen „*Euro Tyre*“), posuzovat všechny okolnosti za účelem prokázání toho, které dodání představuje intrakomunitární plnění. Tyto okolnosti jsou zjiřitelné právě od organizátora přepravy, který je o nich nejlépe informován. Soudní dvůr v tomto rozsudku neposuzoval možnost přiřadit dopravu k transakci, ve které není osoba, která zajistila přepravu, současně ani prodávajícím ani kupujícím. Celkové posouzení všech okolností se tedy vztahuje pouze k otázce, zda má být přeprava přičtena dodání mezi přepravcem a jeho dodavatelem nebo mezi přepravcem a jeho odběratelem, nikoliv k otázce, které osobě má být přeprava zboží přičtena. Pouze pokud obchodník, který současně zajistil přepravu, je

rovněž kupujícím či prodávajícím, je třeba přistoupit k testu podle rozsudku *Euro Tyre*, tj. posuzovat všechny okolnosti případu. První otázkou, kterou se správce daně musí zabývat, je proto, kdo je organizátorem přepravy. V této otázce jde přitom o objektivní fakta, nikoliv o posouzení všech okolností případu. Pokud je obchodník na základě těchto fakt organizátorem přepravy, pak na tom nemůže nic změnit ani tvrzení, že vystupoval ve dvojím postavení (jako dopravce a jako kupující). Z hlediska DPH nemá uvedení zboží do volného daňového oběhu žádný význam. Teprve po zjištění organizátora přepravy je třeba, pokud se tato osoba nachází uprostřed řetězce, provádět celkové posouzení všech zvláštních okolností, včetně toho, kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud jde o okamžik, kdy k přechodu došlo, odkázal žalovaný na rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 9. 2015, C-526/13, ve věci *Fast Bunkering Klaipėda* (dále jen „*Fast Bunkering*“), který se týkal dodání PHM do lodních nádrží. Podle stanoviska generální advokátky v této věci přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník na provozovatele lodi a k dodání zboží pro účely DPH okamžikem načerpání do lodních nádrží. Obdobně i v posuzované věci se má za to, že natankováním PHM do cisteren byl jejich provozovatel oprávněn s nimi nakládat jako jejich vlastník. Při posuzování řetězových dodávek nelze podle žalovaného vycházet z rozsudku Soudního dvora ve věci *British American Tobacco*, neboť ze samotné povahy krádeže zboží je vyloučeno, aby došlo k převodu práva se zbožím nakládat jako vlastník. Jako zvláštní okolnosti nelze zohledňovat záměry jednotlivých článků řetězce, zejména kupujícího. Existence či neexistence smluvního vztahu mezi rafinerií a obchodníkem, který si na svůj náklad zboží odváží, nemá vliv na určení přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. V předmětné věci vyplynulo z provedeného dokazování, že žalobkyně vystupovala jako organizátor přepravy. Ačkoliv ji tížilo důkazní břemeno, neprokázala, že byla pouhým dopravcem. Lze přitom očekávat, že pokud byla k přepravě zmocněna jiným článkem řetězce, byla by uzavřena podrobná přepravní smlouva. Pokud žalobkyně takovou smlouvu neuzavřela nebo ji uzavřela pouze ústně, nemohla být v dobré víře, že unese důkazní břemeno ohledně tvrzení, že je pouze dopravcem. Navíc v případě, že by vystupovala pouze jako dopravce, dalo by se očekávat, že neponese náklady přepravy a bude ji fakturovat svému dodavateli nebo jinému subjektu v řetězci, což by se promítlo do výše její daňové povinnosti, neboť by z úplaty byla povinna odvést DPH a vykázat příjem na dani z příjmů právnických osob. Doklady o tom však nebyly předloženy. Z okolností dané věci dále vyplynulo, že pohyblivou dodávkou bylo právě plnění uskutečněné mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní. To je patrné zejména ze skutečnosti, že nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě jeho stočením do svých cisteren. Žalobkyně nebyla nikterak omezena v nakládání se zbožím a pro účely DPH se plnění považovalo za dodané okamžikem jeho převzetí. Žalovaný dále znovu zdůraznil, že důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že se jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, leží na žalobkyni. Rozplést řetězec zapojených společností a jednotlivých dodávek ve 24 zdaňovacích obdobích je nereálné. Důkazní břemeno nelze přenášet na správce daně. Nad rámec uvedeného žalovaný konstatoval, že na posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH nemá žádný vliv skutečnost, kterému dodání byla doprava přičtena. Žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet DPH na vstupu ve vztahu k nákupu zboží s místem plnění v tuzemsku. Pokud je doprava přičtena plnění mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, pak je místem plnění podle § 7 odst. 2 zákona o DPH místo, kde se zboží nacházelo v době zahájení přepravy, tedy jiný členský stát. Pokud by naopak byla přeprava přičtena plnění mezi žalobkyní a jejím odběratelem, pak je místem předcházejícího dodání zboží mezi žalobkyní a jejím dodavatelem opět jiný členský stát

podle § 7 odst. 1 zákona o DPH, neboť by se jednalo o klidovou dodávku. V obou případech nemůže být nárok na odpočet DPH uznán. Závěrem žalovaný odkázal na rozsudky NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 221/2016 - 25, a ze dne 16. 8. 2017, č. j. 1 Afs 157/2017 - 36, v nichž podle jeho názoru NSS své předchozí závěry korigoval.

17. Žalobkyně následně v podání ze dne 18. 12. 2017 uvedla, že se stanoviskem žalovaného nesouhlasí, neboť žalovaný opomíjí provedené a dostupné důkazy a dezinterpretuje judikaturu Soudního dvora EU a NSS. Odkázala v této souvislosti na rozsudky NSS 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. Dále uvedla, že NSS usnesením ze dne 29. 6. 2017, č. j. 9 Afs 137/2016 - 60, v obdobné věci předložil Soudnímu dvoru předběžné otázky, které se týkají určení intrakomunitárního plnění osvobozeného od DPH, které je součástí řetězových transakcí v situaci, kdy předmětem plnění je zboží podléhající spotřební dani, k jehož přeshraničnímu pohybu dochází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. NSS podle žalobkyně položením předběžných otázek naznačuje, že rozhodujícím kritériem pro určení dodávky spojené s přepravou zboží pro účely DPH může být přeprava zboží s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Dále zopakovala a podrobněji rozvedla svoji argumentaci týkající se jednotlivých fází přepravy zboží z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V daňovém řízení bylo prokázáno, že žalobkyně nebyla oprávněným příjemcem a nebyla ani v jeho postavení, dopravce zboží přepravoval v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a že k ukončení dopravy v tomto režimu došlo až na území České republiky. Tento režim bránil tomu, aby kterýkoliv z předchozích článků řetězce mohl převést právo k tomuto zboží před ukončením režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. K tomu mohlo dojít až po uvedení zboží do volného oběhu. Určení intrakomunitárního plnění je vázáno na splnění tří podmínek, a to dodání zboží osobě registrované k DPH v jiném členském státě, odeslání nebo přeprava do jiného členského a tato doprava musí být současně zajištěna dodavatelem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou osobou. Kompetentní k přiznání osvobození od DPH je výhradně správce daně osoby povinné k dani, která osvobození uplatňuje při dodání zboží do jiného členského státu. Přenesení důkazního břemene představuje podle žalobkyně zneužití práva správcem daně, který se snaží nahradit celkové posouzení všech okolností, které provádí správce daně. Dále žalobkyně uvedla, že v dalším řízení může vyjít najevo, že DPH měla být vyměřena oprávněnému příjemci. Jeho postavení a poskytování služeb oprávněnému příjemce se pak může jevit jako účelové, a to i v souvislosti se zapojením do případné daňové trestné činnosti, přičemž odkázala na rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 9 Afs 137/2016-60.
18. Žalovaný doplnil své vyjádření podáním ze dne 12. 2. 2019 s ohledem na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, ve věci *AREX CZ* (dále jen „*AREX CZ*“). Soudní dvůr v něm vyslovil, že režim osvobození od spotřební daně nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení zboží musí být přičtena přeprava. Přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nezpochybňuje existenci práva nakládat se zbožím jako vlastník. Vlastník zboží může být při výkonu svého práva omezen řadou soukromoprávních či veřejnoprávních institutů. To však neznamená, že by se zbožím nenakládal jako vlastník. Žalovaný zdůraznil, že osobou povinnou k odvedení spotřební daně je zpravidla osoba, která není součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce a nenabývá právo nakládat se zbožím jako vlastník. Směrnice o spotřebních daních stanoví určité povinnosti související s přepravou zboží (doručit zboží na určené místo a propustit do volného oběhu), neomezuje však možnost převodu

vlastnického práva. V bodě 76 rozsudku *AREX CZ* Soudní dvůr EU vyslovil, že požadavky použitelné na přepravu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně se nedotýkají podmínek upravujících převod vlastnického práva ke zboží nebo převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Stran nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník byly žalovaným komplexně posouzeny všechny relevantní skutkové okolnosti v souvislosti se stávající judikaturou Soudního dvora EU. Žalobkyně pořídila PHM s přepravou v jiném členském státě, zabezpečovala, řídila a organizovala přepravu tohoto zboží. Jako kupující převzala zboží prostřednictvím svého dopravce a jako subjekt uskutečňující přepravu (nevystupovala jako subjekt realizující dopravu pro jiný subjekt) měla skutečné právo disponovat se zbožím po dobu jeho přepravy. Žalobkyně navíc zboží přebírala k přepravě s prokazatelným záměrem jej nakoupit a přepravu okamžitě realizovala. Závěry Soudního dvora se tudíž naprosto shodují se závěry žalovaného v projednávané věci. Dále žalovaný podrobně popsal režim přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, přičemž uvedl, že výzvou k prokázání skutečností byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností ohledně nároku na odpočet daně a o skutečném místě plnění dodání zboží. Správce daně své důkazní břemeno bezesporu udržel. Důkazní břemeno tak bylo kvalifikovaným způsobem přeneseno na žalobkyni a bylo na ní, aby prokázala, že nárok na odpočet uplatnila oprávněně. Žalobkyní navržené důkazní prostředky nicméně neodstranily pochybnosti správce daně o tom, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo v tuzemsku.

19. Žalovaný dále doplnil své vyjádření podáním ze dne 9. 6. 2020 s ohledem na rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, C-401/18, ve věci *Herst* (dále jen „*Herst*“). Uvedl, že v napadených rozhodnutích postupoval správně, pokud provedl celkové hodnocení všech okolností případu, aby mohl rozklíčovat, zda na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již na území jiného členského státu nebo až na území České republiky. Z okolností předmětných dodání vyplynulo, že pohyblivou dodávkou byla právě plnění uskutečněná mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní. Právo nakládat se zbožím jako vlastník nabytá stočením PHM do cisterny. Žalobkyně nebyla nijak omezena v nakládání s přepravovanými PHM a pro účely DPH se okamžikem převzetí zboží považovalo za dodané. Skutkové okolnosti svědčí o tom, že byla realizována jediná přeprava zboží, přičemž aktivním článkem v řetězci byla toliko žalobkyně, jež měla od počátku obchodu v úmyslu PHM pořídit a přepravit pro sebe, a nikoliv pro jiný subjekt. Formální zapojení dodavatelů jako dalšího článku řetězce z nich nemůže činit skutečné dodavatele ve smyslu zákona o DPH, jejichž dodání by zakládalo nárok na odpočet DPH. V takovém případě by byl nárok na odpočet vázán ryze na předložení dokladu bez ohledu na skutečný průběh dodání.

Obsah správního spisu

20. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobkyně podala za předmětná zdaňovací období daňová přiznání k DPH, v nichž uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu z tuzemských dodání zboží (PHM) na základě velkého množství faktur týkajících se dodání PHM vystavených různými dodavateli (K. F. D. s. r. o., T. O. s. r. o., T. T. s. r. o., P. s. r. o., "F. – F. E. T. s. s. r. o.", D. B. s. r. o., A. T. K. s. r. o., P. I. s. r. o., M. G. s. r. o., J. s. – O. s. r. o., G. s. r. o.).
21. Dne 11. 4. 2012 zahájil Finanční úřad v B. jako tehdy věcně a místně příslušný správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu zaměřenou na DPH za shora uvedená zdaňovací období. Žalobkyně předložila daňové evidence DPH za předmětná zdaňovací období, přijaté a

vydané faktury za rok 2010 a umožnila správci daně přístup k dalším účetním a daňovým evidencím v jejím sídle.

22. S účinností od 1. 1. 2013 přešla příslušnost správce daně v souvislosti s reorganizací finanční správy na Finanční úřad pro Středočeský kraj, územní pracoviště B. (dále jen „finanční úřad“). Dle interního sdělení finančního úřadu ze dne 11. 11. 2013, které je součástí správního spisu, přešla ke dni 21. 11. 2013 příslušnost správce daně na Specializovaný finanční úřad. Daňová kontrola však byla, jak je patrné z dalšího obsahu správního spisu, dokončena finančním úřadem.
23. Finanční úřad si opatřil v lednu 2014 od policejních orgánů listiny obsažené v trestním spise ve věci č. j. OKFK-250-90/TČ-2011-200222, a to mj. kopie rámcových smluv na dodávky P. uzavřených žalobkyní jako kupující s prodávajícími společnostmi P. I. s. r. o. (smlouva ze dne 10. 8. 2011), M. G. s. r. o. (smlouva ze dne 17. 1. 2012) a A. T. K. s. r. o. (nedatovaná). Dále byly opatřeny objednávky žalobkyně na odběr P. na rok 2010 od společnosti P. s. r. o. z 1. 7. 2010 a společnosti D. B. s. r. o. ze dne 2. 8. 2010, knihy přijatých a vydaných faktur žalobkyně a saldokonta shora uvedených společností.
24. Součástí daňového spisu jsou dále rámcová kupní smlouva na dodávky PHM velkoobchodním způsobem uzavřená dne 6. 8. 2010 mezi "F.– F. E. T. spol. s r. o." jako prodávajícím a žalobkyní jako kupující a protokoly o výsleších svědků Ing. P. K. (jednatelka žalobkyně) a Ing. J. Š. (jednatel J. s. r. o.) podaných ve věci daňového řízení vedeného se společností "F.– F. E. T. s. s r. o.".
25. Dne 13. 5. 2014 seznámil finanční úřad žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění. Konstatoval, že ze žalobkyní předložených dokladů vyplynulo, že původ PHM byl v jiném členském státě, kde byly stáčeny do automobilových cisteren přímo v rafineriích a poté vezeny do České republiky přímo ke konečnému odběrateli do čerpacích stanic. PHM byly dodávány mezi několika subjekty s jedinou přepravou, přičemž dopravu zajišťovala žalobkyně prostřednictvím svých smluvních dopravců. S přepravou bylo spojeno dodání PHM mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní, která hradila faktury za dopravu a měla je zahrnuté ve svém účetnictví. Finanční úřad proto dospěl k závěru, že dodání zboží žalobkyni se neuskutečnilo v tuzemsku, a tudíž dodavatelům žalobkyně nevznikla povinnost přiznat tuzemskou DPH a žalobkyni nevznikl nárok na odpočet daně. Tato dodání nelze posoudit jako pořízení z jiného členského státu, neboť zboží nebylo pořízeno od osoby registrované k dani v jiném členském státě a pořízení z jiného členského státu nebylo ani deklarováno daňovými doklady. Vzhledem k tomu, že místo plnění nebylo v tuzemsku, nemohlo být předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Plnění přijatá žalobkyní tedy nepředstavují zdanitelná plnění podle zákona o DPH, a proto žalobkyni nevznikl nárok na odpočet DPH. Konkrétní dodání finanční úřad identifikoval prostřednictvím soupisu daňových dokladů (strany 6 až 60 kontrolního zjištění).
26. Žalobkyně ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 30. 5. 2014 uvedla, že finanční úřad alokoval přeshraniční přepravu dodáním, u nichž byla odběratelem, pouze na základě faktury za dopravu a účetnictví žalobkyně. Nevzal však v úvahu všechny okolnosti případu a nezkoumal, zda neměla být doprava přiřazena některému z předchozích dodání. Závěr o alokaci přepravy tak není správný. Žalobkyně současně navrhla (obdobně jako je uvedeno výše v bodě 7 tohoto rozsudku) provedení dokazování mezinárodními nákladními listy CMR; daňovými přiznáními k DPH a souvisejícími daňovými evidencemi odesílatelů a příjemců uvedených v CMR; souhrnnými hlášeními příjemců a odesílatelů; údaji ze

systému VIES; daňovými doklady odesílatelů a příjemců a doklady o dopravě z elektronického systému EMCS. Ve vyjádření ze dne 31. 5. 2014 žalobkyně navrhla další důkazy, a to zprávu o daňové kontrole ze dne 9. 12. 2011 u společnosti K. F. D. s. r. o.; soupis protokolů o místních šetřeních k obchodování s PHM u společnosti K. F. D. s. r. o.; zprávy o daňové kontrole a protokoly o místních šetřeních u T. O. s. r. o., T. T. s. r. o., "F. – F. E. T. spol. s r. o.", D. B. s. r. o.; zprávy o daňové kontrole a protokoly o místních šetřeních provedených u oprávněného příjemce G. s. r. o., jeho evidence a smlouvy o poskytování služeb oprávněného příjemce a související údaje z EMCS; znalecký posudek z trestního řízení vedeného pod č. j. OKFK-250-932/TČ-2011-251202; a metodický pokyn daňové správy pro určení intrakomunitárního plnění.

27. Ve sdělení ze dne 9. 7. 2014 finanční úřad k vyjádření žalobkyně uvedl, že prověřoval každou jednotlivou přepravu s tím výsledkem, že přepravu sjednala za úplaty žalobkyně, která přepravu objednávala a má ve svém účetnictví zahrnuté faktury za přepravu, které rovněž hradila. Faktury a další zjištěné skutečnosti představují jednoznačný důkaz toho, kdo přepravu zajistila a ke které dodávce je třeba přepravu přiřadit, a v návaznosti na to jsou i dostatečným podkladem pro stanovení místa plnění. V návaznosti na tento závěr správce daně rovněž shledal nadbytečným provedení důkazů navržených žalobkyní.
28. Žalobkyně přípisem ze dne 22. 7. 2014 finančnímu úřadu sdělila, že výsledek kontrolního zjištění může dle jejího přesvědčení vést ke zpochybnění řádného výběru DPH v případě přeshraničních dodávek PHM a ke zmaření trestního řízení vedeného pod č. j. OKFK-250-932/TČ-2011-251202 nebo jiných trestních řízení. Žalobkyně z těchto důvodů odepřela podpis zprávy o daňové kontrole, aby takové jednání nemohlo být považováno za trestný čin nadržování nebo aby zpráva nemohla být použita jako důkazní prostředek, který umožní uniknout trestnímu stíhání pachatelů trestného činu krácení daně.
29. Z úředního záznamu ze dne 8. 8. 2014 plyne, že finanční úřad telefonicky kontaktoval dne 7. 8. 2014 zmocněnce žalobkyně za účelem oznámení termínu projednání zprávy o daňové kontrole, kterou vyhotovil již dne 18. 7. 2014. Zmocněnec k tomu uvedl, že pokud správce daně považuje odepření podpisu zprávy o daňové kontrole za nedůvodné, má mu ji v souladu s daňovým řádem pouze zaslat. Projednání zprávy by podle něj bylo jen ztrátou času.
30. Dne 12. 8. 2014 doručil finanční úřad zmocněnci žalobkyně zprávu o daňové kontrole ze dne 18. 7. 2014 spolu s přípisem, v němž uvedl, že odepření jejího podpisu neshledal důvodným. Žalobkyní uvedené skutečnosti totiž nemohou mít vliv na stanovení místa plnění a posouzení oprávněnosti nároku na odpočet. Zpráva o daňové kontrole se opírá o totožné skutkové i právní hodnocení věci jako při seznámení žalobkyně s výsledky kontrolního zjištění. Dodávky PHM, u nichž došlo podle finančního úřadu k neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet, byly ve zprávě o daňové kontrole identifikovány v tabulce na stranách 7 až 61. Jde řádově o desítky až stovky dodání v každém z předmětných zdaňovacích období. U těchto dodávek jsou uvedeny údaje o dodavateli, čísle daňového dokladu, datu uskutečnění zdanitelného plnění, množství PHM, ceně PHM bez DPH a DPH, a dále údaje o dopravě PHM, a to údaj o dopravci, čísle daňového dokladu za dopravu a trase dopravy. Mezi dodavateli jsou uvedeny společnosti K. F. D. s. r. o., T. O. s. r. o., T. T. s. r. o., P. s. r. o., F. s. r. o. (patrně míněno "F. – F. E. T. spol. s r. o."), D. B. s. r. o., A. T. K. s. r. o., M. G. s. r. o. a G. s. r. o., přičemž převážnou většinu dodávek zajišťovaly společnosti K. F. D. s. r. o. a "F. – F. E. T. s. r. o.". Jako dopravce je u převážné části dodávek uvedena společnost J. s. r. o., nicméně

často se vyskytují i další dopravci, a to J. s.-A. s. r. o., B. T. s. r. o., I. T. s. r. o., N. s. r. o., K. K., B. M., T. s. r. o., T. O. s. r. o., Č. J. a. s., J. s. – O. s. r. o., A. s. s. r. o. a E. s. s. r. o.

31. Dne 14. 8. 2014 finanční úřad předložil zprávu o daňové kontrole správci daně. Správce daně následně požádal příslušný policejní orgán o poskytnutí znaleckého posudku z trestního řízení vedeného pod č. j. OKFK-250-932/TČ-2011-251202. Tento posudek mu byl poskytnut a je součástí správního spisu.
32. Přípisem ze dne 24. 10. 2014 správce daně doplnil shora uvedené sdělení finančního úřadu ze dne 9. 7. 2014. K znaleckému posudku z trestního řízení uvedl, že znalkyně sama konstatovala, že neměla k dispozici úplné účetnictví sledovaných subjektů, a proto nemohla zjistit skutkový stav a především určit místo plnění, tj. dodání PHM žalobkyni. Znalecký posudek tedy neprokazuje, že by se jednalo o tuzemská plnění s nárokem na odpočet daně. Pokud jde o zprávy o daňových kontrolách u jiných subjektů v řetězci a protokoly o místních šetřeních, doplnil, že finanční úřad zjistil veškeré okolnosti vztahující se k předmětným plněním. Pokud v případě ostatních daňových subjektů bylo rozhodnuto odlišně, mohlo tomu být z nedostatku důkazních prostředků. Nebylo třeba zjišťovat, z jakého důvodu došlo k odlišnému posouzení, neboť v daném případě finanční úřad zjistil v každém jednotlivém případě, ke kterému dodání zboží lze přepravu přiřadit.
33. V podání ze dne 28. 11. 2014 žalobkyně uvedla, že s hodnocením znaleckého posudku nesouhlasí. Z tohoto důvodu navrhla doplnění dokazování fakturami vystavenými společnostmi A. G. G. a A. P. H. G. k prokázání toho, že tyto dodávky představovaly intrakomunitární dodání; fakturami O. Č. r. s. r. o. k prokázání toho, že se jednalo o tuzemská plnění, která předcházela dodání zboží žalobkyni; fakturami přijatými společnostmi I., a.s. k prokázání toho, že se jednalo o tuzemské plnění následující po intrakomunitárním dodání; materiály celních úřadů k prokázání průběhu přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně; daňovými přiznáními k DPH, bankovními výpisy a daňovými spisy jednotlivých společností, které byly šetřeny v trestním řízení. Dále uvedla, že nesouhlasí s paušálním odmítnutím provedení dokazování zprávami o daňových kontrolách a místních šetřeních. Z tohoto důvodu navrhla doplnění dokazování zprávou o daňové kontrole u společnosti M. P. s. r. o. na DPH za období říjen 2010 a červen 2011 a platebními výměry na DPH vydanými této společností za zdaňovací období dubna a května 2011 k prokázání toho, že se jednalo v konkrétních dodávkách o tuzemská zdanitelná plnění, která předcházela dodání zboží žalobkyni.
34. Správce daně následně vydal dne 22. 12. 2014 dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobkyni DPH za předmětná zdaňovací období a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně.
35. Dne 29. 1. 2015 podala žalobkyně blanketní odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům. V doplněných odvolání pak namítla, že daňová kontrola nebyla ukončena v souladu se zákonem, neboť odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nebylo bezdůvodné. Dále namítla, že správce daně nepřihlédl k důkazním prostředkům, které v průběhu daňové kontroly a po jejím skončení navrhla, tyto důkazy nehodnotil a paušálně je odmítl. Správce daně jako důkazní prostředek připustil pouze doklady o dodáních mezi žalobkyni a jejími dodavateli a faktury za dopravu zahrnuté v jejím účetnictví. Nepřihlézel ovšem k tomu, co vyšlo najevo při správě daní u jiných daňových subjektů. Žalobkyně rovněž namítla, že prokázání zajištění dopravy zboží na základě

faktur za dopravu a jejich uhrazení žalobkyní není jedinou a podstatnou skutečností, která vede k přiřazení přepravy k jednomu z dodání a tím i k přechodu výběru daně z jednoho členského státu na druhý v případě řetězové přeshraniční dodávky. V úvahu je třeba brát veškeré okolnosti případu, tedy celé řetězové dodávky. Mezi tyto okolnosti patří podle žalobkyně především identifikace jednotlivých prodávajících a kupujících, jejich daňové doklady a výsledky daňových řízení v tuzemsku i v jiných státech EU; údaje z elektronického správního dokladu eAD o přepravě zboží podléhajícího spotřební dani v režimu podmíněného osvobození; uzavřené kupní smlouvy a dodací podmínky podle mezinárodních pravidel INCOTERMS; mezinárodní nákladní listy CMR; a místo ukončení přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. U zboží podléhajícího spotřební dani, které je bez spotřební daně přepravováno z jiného členského státu EU, nelze přistupovat odlišně ke zdanění DPH. Okamžik a místo přepravy pro účely DPH se v zásadě shoduje s okamžikem a místem ukončení přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a propuštění zboží do volného oběhu.

36. V odvolacím řízení žalovaný uložil v rámci dožádání správci daně doplnit řízení za účelem odstranění jeho vad. Správce daně o provedení úkonu dožádal finanční úřad, který poté výzvou ze dne 30. 11. 2015 vyzval žalobkyni, aby prokázala, že uplatnila nárok na odpočet daně v souladu s § 72 zákona o DPH, zejména, aby prokázala, kdy a kde došlo k dodání zboží mezi dodavatelem a žalobkyní, že místem těchto plnění bylo tuzemsko a že tato plnění byla předmětem daně.
37. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 19. 1. 2016 uvedla, že není její povinností prokazovat, že její dodavatelé uskutečnili intrakomunitární plnění a že splnila podmínky pro osvobození od daně. Ověření těchto podmínek je na správci daně toho daňového subjektu, který intrakomunitární plnění uskutečnil. Žalobkyně dále označila k prokázání svých tvrzení důkazy, které již dříve navrhla, a vedle toho nově označila i další důkazy (formuláře SCAC 2004; listiny z insolvenčního spisu Městského soudu v Praze v řízení proti úpadci K. O. s. r. o., dříve K. F. D. s. r. o.; spisy orgánů činných v trestním řízení v řízeních vedených pro spáchání zvláště závažného zločinu krácení daně, poplatku a jiné povinné platby).
38. Správce daně následně po doplnění řízení přípisem ze dne 19. 2. 2016 seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi. Ve sdělení, jehož obsah je do značné míry totožný s odůvodněním napadených rozhodnutí, se zabýval výkladem relevantního právního rámce a jeho aplikací na danou věc a obsáhle odůvodnil, proč neshledal potřebným provedení důkazů uvedených žalobkyní ve vyjádření ze dne 19. 1. 2016. Žalobkyně se ke sdělení vyjádřila podáním ze dne 15. 3. 2016, v němž shrnula své stanovisko k posouzení věci žalovaným a poukázala na své dřívější důkazní návrhy. Dále navrhla, aby žalovaný provedl dokazování dokumenty, jež prokazují uzavření a naplnění obchodních případů, a to doklady o dodání zboží, které má povinnost prodávající, případně dopravce, předat žalobkyni jako kupujícímu. Současně uvedla, že dle jejího názoru není nutné vést rozsáhlé dokazování u všech dodávek a stačí posoudit několik málo řetězových dodávek a provést patřičné zobecnění.
39. Dne 24. 3. 2016 vydal žalovaný všechna žalobou napadená rozhodnutí, kterými změnil platební výměry správce daně, pokud jde o některé údaje uváděné v daňovém přiznání, ovšem výši doměřené daně zachoval.

Posouzení žalobních bodů

40. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání tohoto rozhodnutí předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, soud neshledal. Soud rozhodl o žalobě bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Ukončení daňové kontroly

41. Soud se nejprve zabýval žalobním bodem týkajícím se ukončení daňové kontroly.
42. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy.
43. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
44. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu, odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
45. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
46. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že daňová kontrola byla ukončena řádně. Daňová kontrola je dílčím postupem při správě daní, jímž správce daně ověřuje správnost daňového tvrzení a další skutečnosti rozhodné pro správné stanovení a zjištění daně, čímž je naplňován primární cíl daňového řízení (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Její průběh je upraven v § 85 až § 88 daňového řádu. Z § 88 odst. 4, 5 a 6 daňového řádu přitom plyne, že může být ukončena třemi alternativními způsoby, a to buď a) podpisem zprávy o daňové kontrole, kterým je ukončeno její projednání, nebo b) doručením zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou, pokud se s ní kontrolovaný daňový subjekt odmítne seznámit nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá; dnem doručení přitom nastává fikce jejího projednání, anebo c) odepřením podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu.
47. V daném případě bez pochyby nastal druhý z uvedených způsobů ukončení daňové kontroly, neboť zmocněnec žalobkyně již předem telefonicky odmítl účast na projednání zprávy o daňové kontrole a požádal finanční úřad, aby mu ji v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu pouze zaslal. Finanční úřad doručil zprávu o daňové kontrole zmocněnci žalobkyně do vlastních rukou dne 12. 8. 2014, čímž nastala fikce jejího projednání. Daňová kontrola tak byla řádně ukončena, přičemž důvody odepření podpisu zprávy o daňové

kontrole, které žalobkyně uvedla ještě před jejím projednáním, nejsou za těchto okolností vůbec relevantní. První žalobní bod je tedy nedůvodný.

48. Pouze pro úplnost však lze uvést, že by v daném případě nebylo možné považovat důvody odepření podpisu zprávy o daňové kontrole uváděné zmocněncem žalobkyně za dostatečné, i kdyby došlo k jejímu projednání. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, publ. pod č. 3720/2018 Sb. NSS, projednání zprávy o daňové kontrole je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.
49. V daném případě žalobkyně vyjádřila pouze obecnou polemiku se skutkovými a právními závěry obsaženými ve zprávě o daňové kontrole, přičemž tvrdila, že by podpisem zprávy o daňové kontrole mohlo dojít ke zpochybnění řádného výběru DPH. Z výše uvedeného však plyne, že pouhý nesouhlas daňového subjektu se zjištěnými skutečnostmi a závěry obsaženými ve zprávě o daňové kontrole za dostatečný důvod k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole považovat nelze. Stejně tak nemůže jako dostatečný důvod odepření podpisu obstát ani tvrzení, že by orgány činné v trestním řízení mohly na základě zprávy o daňové kontrole dospět k závěru, že se osoby podezřívané ze spáchání trestné činnosti v souvislosti s posuzovanými transakcemi nedopustily protiprávního jednání. Účelem daňové kontroly (i daňového řízení jako celku) je správné zjištění a stanovení daně. Jejím účelem naopak není hodnocení trestní odpovědnosti osob nebo zjištění skutečností rozhodných pro posouzení, zda došlo k trestnému činu či nikoliv. Vznik trestní odpovědnosti záleží i na okolnostech, které jsou z pohledu daňového řízení zcela nevýznamné, a nejsou tak ani zjišťovány (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 120/2009 - 90, body 36 a 37). Zpráva o daňové kontrole může představovat pouze jeden z důkazů, s nimiž se však orgány činné v trestním řízení musí vypořádat. Její závěry ovšem nejsou pro orgány činné v trestním řízení závazné. Pokud se žalobkyně (či její zmocněnec) snad domnívala, že by se orgány činné v trestním řízení mohly prostřednictvím zprávy o daňové kontrole dozvědět o trestné činnosti, zahájit na základě ní úkony v trestním řízení nebo ji použít jako důkaz v trestním řízení, je třeba uvést, že sama zpráva o daňové kontrole pouze shrnuje skutková zjištění a právní závěry správce daně provádějícího daňovou kontrolu. O těchto skutkových zjištěních i právním posouzení by se však orgány činné v trestním řízení mohly stejně tak dozvědět i z obsahu spisu o daňové kontrole, např. ze seznámení s výsledky kontrolního zjištění a dalších listin. Na existenci takových zjištěních nemůže mít odepření podpisu zprávy o daňové kontrole žádný vliv. Ani tvrzení o možném ovlivnění výsledků trestního stíhání anebo dokonce naplnění skutkové podstaty trestného činu nadřezování ze strany žalobkyně by tedy pro jeho nepodloženost nebylo možné hodnotit jako relevantní důvod odepření podpisu zprávy o daňové kontrole.

*Přeprava PHM v režimu
podmíněného osvobození od spotřební daně*

50. Žalobkyně napříč žalobou opětovně namítala, že určení místa zdanitelného plnění pro účely uplatnění DPH souvisí s režimem podmíněného osvobození od spotřební daně, neboť dle jejího názoru mohlo být právo nakládat se zbožím převedeno až po ukončení tohoto režimu a jeho propuštění do volného oběhu. Tomuto názoru však nelze přisvědčit. Jak plyne z rozsudku *AREX CZ*, obecná východiska k určení místa dodání zboží pro účely identifikace intrakomunitárního dodání se vztahují i na posouzení transakcí, které tvoří řetězec několika po sobě následujících nákupů a prodejů výrobků podléhajících spotřební dani, které vedly jen k jedné přepravě uvnitř Společenství. Okolnost, že se přeprava PHM uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, přitom není rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení musí být přeprava přičtena (viz rozsudek *AREX CZ*, body 70 až 79). Pro určení, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží, tedy není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani skutečnost, že přeprava PHM probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nebo že zboží bylo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně přijato oprávněným příjemcem. I v těchto případech se uplatní obecná pravidla pro určení, kterému pořízení má být přeprava přičtena, plynoucí z určení toho, které plnění je předmětem DPH dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a jemu odpovídajícího § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH (bod 99 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176).
51. S ohledem na shodnou veřejnoprávní povahu omezení nabývání PHM obsaženého v ustanovení § 4a odst. 7 zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, ve znění účinném od 21. 4. 2011 (dále jen „zákon o PHM“), jež mají navíc čistě vnitrostátní povahu, a to na rozdíl od regulace dodávek PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která alespoň má svůj rámcový základ v právu unijním, musí platit shodně také závěr o irelevanci této regulace pro účely posouzení nároku na odpočet DPH. Kromě toho skutečnost, že žalobkyně nebyla oprávněna podle § 4a odst. 7 zákona o PHM nabývat PHM od jiných osob než distributorů PHM či provozovatelů čerpacích stanic, ji výslovně omezovala jen pro nákupy na území České republiky, a tudíž ji nijak nelimitovala v nákupech v jiných členských státech. Žalobkyně přitom neargumentuje existencí obdobné zahraniční právní úpravy, soud se tudíž touto otázkou dále nemusel zabývat. Právní úprava zákona o PHM tak v situaci zvažované žalovaným nemohla mít jakoukoliv relevanci. V případě nákupu v jiných členských státech byla žalobkyně omezena jen regulací spotřební daně, o níž však SDEU v rozsudku *AREX CZ* (odst. 66 a 76) zcela jednoznačně konstatoval, že pro přiřazení přepravy konkrétnímu dodání v řetězci dodání s jedinou intrakomunitární přepravou rozhodující význam nemá a že se v žádném případě nedotýká podmínek upravujících převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník.

52. Tato námitka není důvodná.

Důkazní břemeno a místo zdanitelného plnění

53. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Obdobně i podle § 72 odst. 2 písm. a)

zákonu o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 měl plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu.

54. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně (§ 2 odst. 3 zákona o DPH). Předmětem daně je dodání zboží nebo převod za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [§ 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH]. Předmětem daně je i pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání [§ 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH].
55. Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH je místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení je místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.
56. Podle § 11 odst. 1 zákona o DPH se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě, než který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.
57. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení je dodáním zboží do jiného členského státu dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
58. Podle § 16 odst. 1 první věty zákona o DPH se pořízením zboží z jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.
59. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Podle odstavce 5 citovaného ustanovení lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

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

odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat“ (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Zásada neutrality DPH současně vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (srov. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, C-95/07 a C-96/07, ve spojených věcech *Ecotrade*, bod 63, a ze dne 30. 9. 2010, C-392/09, ve věci *Uszodaépítő*, bod 39).

67. Ustálenou judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně dle § 92 daňového řádu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval, a to zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
68. Závěr ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní, za jejíž řádné posouzení odpovídá správce daně, avšak tuto otázku je vždy nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen objasnit primárně daňový subjekt. Není povinností správce daně dohledávat důkazní prostředky k prokázání tvrzení daňového subjektu.
69. V dané věci finanční úřad v průběhu odvolacího řízení na základě dožádání žalovaného ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 11. 2015 (jíž napravit absenci odpovídající výzvy v průběhu prvostupňového řízení, neboť původně finanční úřad vyjádřil své pochybnosti o průběhu předmětných transakcí pouze v seznámení žalobkyně se závěry kontrolních zjištění ze dne 13. 5. 2014 a následně ve zprávě z daňové kontroly) vyslovil důvodné pochybnosti o správnosti určení místa zdanitelného plnění v tuzemsku, přičemž obdobně jako v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že naložením PHM na dopravní prostředky smluvního dopravce žalobkyně na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník a že to byla právě žalobkyně, kdo na svůj účet organizoval a realizoval přepravu PHM. Vznikly tak důvodné pochybnosti o tom, zda se místo plnění při dodání PHM žalobkyni nacházelo v tuzemsku, jak žalobkyně tvrdila. Ani jeden z předchozích článků řetězce se na přepravě zboží nepodílel. Žalobkyně byla organizátorem přepravy, řídila dopravu PHM a jako jediná mohla ovlivnit směřování zboží, čímž se vlastní činností dostala do situace reálného

disponenta se zbožím. Předmětná dodání PHM žalobkyni je tedy třeba dle finančního úřadu považovat za intrakomunitární plnění s místem plnění v jiném členském státě, což žalobkyně ovšem rozporovala, a proto byla vyzvána k prokázání existence nároku na odpočet, zejména pak skutečnosti, že místo plnění bylo v tuzemsku, jak tvrdila.

70. Lze souhlasit s tím, že žalovaný poukazem na shora uvedené skutečnosti unesl důkazní břemeno k prokázání svých pochybností ohledně místa dodání zboží (PHM), čímž došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, která byla v souladu s výzvou povinna předložit či alespoň označit důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. O důvodných pochybnostech o místě dodání zboží PHM a přenesení důkazního břemene ostatně svědčí i tvrzení přednesená žalobkyní v průběhu řízení před soudem. Žalobkyně totiž uvedla, že neměla žádný vztah s odesílatelem PHM ani s oprávněným příjemcem, a naopak měla smluvní vztah s dopravcem J. s. r. o. (ve skutečnosti šlo i o jiné dopravce – viz bod 29 tohoto rozsudku), jemuž hradila faktury za dopravu. Pokud žalobkyně nerealizovala přepravu na účet jiné osoby (jako zmocněná osoba), což ani netvrdila, a zároveň nerozporovala skutečnost, že v určité fázi přepravy PHM nabyla právo nabývat se zbožím jako vlastník, pak tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že zboží mohla přepravovat (byť prostřednictvím dopravce) výlučně pro sebe za účelem jeho využití v rámci své vlastní ekonomické činnosti, tj. za účelem dalšího prodeje PHM svým odběratelům. To by svědčilo o tom, že přeshraniční dodání proběhlo mezi žalobkyní a jejími dodavateli. Lze mít proto důvodné pochybnosti o správnosti jejího tvrzení o tom, že jí vznikl nárok na odpočet DPH z tuzemského dodání. V daném případě tak došlo k řádnému přenesení důkazního břemene, a byla to proto žalobkyně, kdo měl v daňovém řízení prokazovat, že k dodání PHM mezi ní a jejími dodavateli docházelo na území České republiky a že jí vznikl nárok na odpočet DPH z těchto dodání.
71. V této souvislosti je třeba poznamenat, že proti závěru, že došlo k řádnému přenesení důkazního břemene, žalobkyně v rámci včas (v žalobě) uplatněných žalobních bodů nebrojila. Obecnou námitku, podle níž skutečnosti uvedené ve výzvě finančního úřadu nepředstavují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti jejího účetnictví, žalobkyně vznesla až v replice k vyjádření žalovaného ze dne 2. 2. 2017, která však byla podána až po uplynutí lhůty k podání žaloby proti napadeným rozhodnutím. Soud se proto pro opožděnost nemohl touto námitkou detailně zabývat. To samé platí i o námitce, podle níž nebylo v žádné z výzev uvedeno, jaké důkazy by měla předložit k prokázání svých tvrzení. I tato námitka byla uplatněna opožděně. V této souvislosti lze pouze obecně uvést, že i přes obecnou poučovací povinnost plynoucí z § 6 odst. 3 daňového řádu není povinností správců daně instruovat daňový subjekt o tom, jakým způsobem by měli prokazovat skutečnosti, jež tvrdí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 42/2011 - 119, bod 50).
72. Pro další uplatněné žalobní body je proto klíčové posouzení otázky, zda za zjištěných okolností mohl žalovaný bezpečně konstatovat, že žalobkyně v případě neuznaných odpočtů pořídila zboží z jiného členského státu, a zda se případně nedopustil pochybení při hodnocení otázky, jaké skutečnosti je třeba zkoumat v rámci přiřazení přepravy dílčí dodávce zboží v rámci řetězu dodání spojeného s jedinou přepravou zboží z jiného členského státu. Teprve po vyložení související značně obecné hmotněprávní úpravy (účelem ustanovení směrnice o DPH je přenést výnos z DPH do státu konečné spotřeby; u kterého článku řetězového obchodu s jedinou přepravou k tomuto přenesení dojde, však směrnice konkrétně neřeší) lze posoudit žalobní body namítající nevyčerpání žalobkyní navrhovaných

důkazních prostředků z hlediska toho, zda se skutečně jednalo o důkazní návrhy irelevantní či nadbytečné, jak tvrdí žalovaný, stejně jako otázku, zda byly hodnoceny odpovídajícím způsobem.

73. Z judikatury týkající se výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že s každým pořízením uvnitř Společenství zdaněným v členském státě určení zásilky nebo přepravy zboží je nerozlučně spjata dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně v členském státě odeslání této zásilky nebo zahájení této přepravy. Ustanovením týkajícím se pořízení uvnitř Společenství a dodání uvnitř Společenství je proto třeba přiznat stejný význam a dosah [viz rozsudky SDEU ve věci *EMAG*, bod 29, ze dne 26. 7. 2017, C-386/16 *Toridas* (dále jen „*Toridas*“), bod 31, či *AREX CZ*, bod 45]. Pokud jde o plnění, jež tvoří řetězec dvou po sobě následujících dodání, která vedla jen k jedné přepravě uvnitř Společenství, může být přeprava uvnitř Společenství přičtena jedinému z obou dodání, a jediné toto dodání tedy bude osvobozeno podle tohoto ustanovení. Pro účely určení, kterému z obou dodání má být přičtena přeprava uvnitř Společenství, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu. V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník ve prospěch konečného pořizovatele. V případě, že se druhý převod tohoto práva, tedy druhé dodání, uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nelze totiž tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (v tomto smyslu viz rozsudky SDEU *EMAG*, bod 45, *Euro Tyre Holding*, bod 27, ze dne 27. 9. 2012, C-587/10 *VSTR*, bod 32, či *Toridas*, body 34 až 36). Pro účely určení, zda lze dodání kvalifikovat jako „dodání uvnitř Společenství“, je třeba zohlednit též záměry kupujícího v okamžiku pořízení dotčeného zboží, jsou-li ovšem podpořeny objektivními skutečnostmi, a to proto, aby bylo prověřeno, zda nepřevodl právo nakládat se zbožím jako vlastník ještě před zahájením přepravy na navazující článek řetězce, v důsledku čehož by bylo nutné přepravu přiřadit až dodání kupujícího (viz rozsudek *Euro Tyre Holding*, body 33 a 34, rozsudek *Kreuzmayr*, body 34 a 35). Naopak pro přiřazení přepravy konkrétnímu dodání není podstatné, zda předcházející článek řetězce považoval toto dodání za dodání do jiného členského státu na základě nesprávných (či neúplných) informací, jež mu byly poskytnuty jeho bezprostředním odběratelem (srov. *Kreuzmayr*, odst. 36). Tato skutečnost může s ohledem na zásadu, podle níž je třeba, aby osobám povinným k dani byly známy jejich daňové povinnosti před uzavřením transakce, a s ohledem na zásadu proporcionality odůvodnit pouze osvobození takového dodání od DPH u tohoto předcházejícího článku řetězce, který postupoval v dobré víře, a přenesení související daňové povinnosti na jeho odběratele, který jej uvedl v omyl; na principech přiřazení přepravy konkrétnímu dodání se však nic nemění [srov. rozsudek SDEU *Teleos*, odst. 48, 60 a 67, *Euro Tyre Holding*, odst. 35-36]. Zjišťování úmyslů jednotlivých článků řetězce je však postupem výjimečným. V souladu s cílem společného systému DPH zajistit právní jistotu a zjednodušit akty nezbytné pro uplatnění DPH je totiž třeba zohledňovat zásadně objektivní povahu posuzovaných plnění na základě objektivních skutečností, jako je právě existence fyzického pohybu zboží mezi členskými státy (viz *Teleos*, odst. 39-40). Jak již bylo shora uvedeno, tato judikatura se použije také na posouzení operací, které tvoří řetězec několika po sobě následujících nákupů a prodejů výrobků podléhajících spotřební dani, které vedly jen k jedné přepravě uvnitř Společenství. Okolnost, že se přeprava PHM uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, přitom není rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení musí být přeprava přičtena (viz body 49-50 tohoto rozsudku).

74. Judikatura tak činí přičtení přepravy jednomu či druhému pořízení z řetězce po sobě následujících pořízení v zásadě závislým na časovém kritériu, když klade důraz na okamžik, ke kterému byly naplněny jednak podmínka týkající se přepravy uvnitř Společenství a dále podmínka týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud k převodu práva došlo před tím, než se uskutečnila přeprava uvnitř Společenství, musí být tento převod (a v případě více takových převodů v souladu s logikou rozsudku *EMAG* poslední z nich) považován za okolnost, na jejímž základě lze s ním spojené pořízení zboží kvalifikovat jako pořízení uvnitř Společenství (viz rozsudek *AREX CZ*, body 70 a 72).
75. Pokud by ovšem právo nakládat s PHM bylo předmětem několika převodů na jednotlivé mezičlánky v řetězci nákupů a prodeje v průběhu samotné přepravy, bylo by v souladu s judikaturou SDEU pro potřeby určení pořízení, kterému má být přičtena jediná přeprava uvnitř Společenství, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, nutné provést celkové (komplexní) posouzení všech konkrétních okolností věci. V rámci celkového posouzení pro účely určení, kterému z několika po sobě následujících pořízení musí být tato přeprava uvnitř Společenství přičtena, je třeba zohlednit skutečnost, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje jedinou přepravu zboží uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, měla od počátku v úmyslu získat PHM pro svou ekonomickou činnost či pro jejich následný prodej svým odběratelům, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu. SDEU v této souvislosti ve věci *Herst* přihlédl výslovně ke skutečnostem, že osoba povinná k dani přepravu iniciovala uhrazením zálohové faktury, a to ještě před naložením PHM na její vlastní vozidla v jiných členských státech, přepravu sama realizovala a cenu za přepravu nikomu nefakturovala. Naproti tomu skutečnost, že se přeprava PHM uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z pořízení musí být uvedena přeprava přičtena. Osoba povinná k dani, která uskutečňuje jedinou přepravu zboží uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně s úmyslem získat toto zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, nabývá právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník za podmínky, že má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji (rozsudek *Herst*, bod 48 až 51).
76. Z výše uvedené judikatury SDEU a NSS vyplývá, že pro určení místa zdanitelného plnění je předně třeba posoudit, kde a kdy došlo k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník. Pokud by žalobkyně skutečně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě (Německu či Rakousku), jak tvrdí žalovaný, pak by musela být tato přeprava přičtena pořízení zboží uskutečněnému žalobkyní a toto pořízení by muselo být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, neboť přeprava z jiných členských států by byla uskutečněna až po tomto převodu (srov. bod 72 rozsudku *AREX CZ*). Na odmítnutí nároku žalobkyně na odpočet DPH by nemělo vliv ani eventuální zjištění, že pořízení zboží v jiném členském státě učinili až její odběratelé, neboť ani v takovém případě by žalobkyně nenabývala zboží v tuzemsku a nesplňovala by zákonné podmínky pro odpočet DPH na vstupu.
77. Pokud by ovšem právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla žalobkyně až po skončení přepravy na území České republiky, bylo by třeba zkoumat, zda její dodavatelé nabyli právo nakládat se zbožím jako vlastník již na území jiných členských států nebo až na území České republiky. Pokud by se u bezprostředních dodavatelů žalobkyně jednalo o nabytí v jiném členském státě, bylo by třeba zkoumat, kterému z těchto dvou dodání

(zda dodání dodavateli žalobkyně či žalobkyni) je třeba přiřadit přepravu, a to na základě celkového posouzení všech konkrétních okolností věci v původním řízení ve smyslu rozsudku *Euro Tyre Holding*, bod 27. Pokud by se ale u dodavatelů jednalo o nabytí v České republice, pak by nutně muselo být i dodání pro žalobkyni učiněno již v České republice a žalobkyně by v zásadě měla nárok na odpočet (srov. bod 106 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176).

78. Konečně výše uvedená kritéria nejsou použitelná pro situaci, kdy by k nabytí práva nakládat s PHM jako vlastníků ze strany žalobkyně došlo v průběhu samotné přepravy. Za takovou situaci přitom SDEU (viz *Herst*, odst. 45 až 47) považuje i případ nabytí takového práva v okamžiku propuštění PHM přepravovaných v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Z uvedeného vyjádření tedy plyne, že (intrakomunitární) přepravu ve smyslu směrnice o DPH nelze nejen podle NSS, ale ani podle SDEU rozdělovat na dvě přepravy oddělené okamžikem propuštění PHM do volného oběhu, nýbrž je třeba ji vnímat běžným způsobem jako jeden celek od naložení PHM do přepravního prostředku až do okamžiku jejich stočení v místě určení, aniž by bylo důvodné přihlížet k případné časově omezené zastávce v souvislosti s ukončením příslušného režimu podle zákona o spotřebních daních a s tím související výměně přepravního dokladu doprovázejícího PHM během mezinárodní přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně za přepravní dokument určený pro (vnitrostátní) část přepravy PHM již zatížených spotřební daní. V případě nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníků ze strany žalobkyně v průběhu přepravy, tj. např. v žalobkyní zmiňovaném okamžiku propuštění PHM do volného oběhu, by přitom bylo opět třeba provést komplexní test všech okolností daných obchodů, přičemž však podle SDEU je pro toto posouzení podstatná iniciace obchodu žalobkyní, zálohová úhrada PHM předcházející zahájení přepravy, stejně jako skutečnost, že přepravu realizovala žalobkyně na své náklady prostřednictvím smlouveného dopravce.
79. Jinak řečeno, v dané situaci bylo třeba určit, zda k dodáním PHM v řetězci docházelo jen před zahájením a po skončení intrakomunitární přepravy, nebo i v jejím průběhu. Pokud by bylo zjištěno, že k dodání PHM docházelo i v průběhu přepravy, např. právě v návaznosti na okamžik propuštění PHM do volného oběhu, čímž se výrazně snížila intenzita veřejnoprávních omezení ztěžujících faktickou realizaci práva nakládat s PHM jako vlastníků (převádět je na jiné osoby, přesměrovat dopravu apod.), bylo na místě aplikovat kritéria naznačená SDEU v rozsudku *Herst* v odst. 45 až 51. Pokud by bylo zjištěno, že k převodům během přepravy nedocházelo, bylo třeba určit, zda žalobkyně nabyla právo nakládat s PHM jako vlastníků ještě před zahájením přepravy (např. naložením zboží do dopravních prostředků), což by mělo bez dalšího za následek závěr, že neměla (v tuzemsku) nárok na odpočet DPH z těchto transakcí. Pokud by naopak k dodání PHM žalobkyni došlo až po skončení přepravy, během níž k transakcím nedocházelo, bylo by nutné zjistit, zda v tuzemsku PHM nabyt i dodavatel žalobkyně (pak by žalobkyně měla nárok na odpočet z tuzemského dodání zboží) nebo zda dodání žalobkyni bylo prvním tuzemským dodáním (pak by bylo třeba aplikovat komplexní posouzení podle rozsudku *Euro Tyre Holding*, odst. 27).
80. Žalobkyni tedy nelze přisvědčit, pokud se dožaduje komplexního zmapování celého řetězce obchodování s PHM včetně všech smluvních vztahů mezi jeho jednotlivými články s odkazem na dřívější judikaturu NSS. Ze shora popsané judikatury SDEU totiž lze dovodit, že komplexním posouzením se nerozumí posouzení zapojení všech článků sebedelšího řetězce (lze též poukázat na to, že SDEU se před rozsudkem *AREX CZ*

vyjadřoval pouze ke trojčlankovým řetězcům sestávajícím ze dvou dodání), nýbrž komplexní posouzení faktického chování a právních vztahů k přepravovanému zboží dotčených daňových subjektů v případě, že před zahájením přepravy došlo k dodání zboží prostřednímu článku řetězce (takže je třeba rozhodnout, zda přepravu přiřadit dodání tomuto článku, nebo naopak dodání odběrateli tohoto článku – rozsudek *Euro Tyre Holding*) nebo jestliže došlo k několika dodáním v průběhu samotné přepravy (takže je třeba rozhodnout, kterému z těchto dodání tuto přepravu přiřadit – rozsudek *Herst*). V některých případech ostatně ani takové komplexní hodnocení nutné není, jestliže k druhému dodání v řetězci došlo až po skončení přepravy (situace v rozsudku *EMAG*).

81. Žalovaný v napadených rozhodnutích vyšel z toho, že z provedeného dokazování (zejména účetními záznamy a daňovými doklady žalobkyně) vyplývá, že na žalobkyni přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník již v okamžiku jejich naložení na dopravní prostředky dopravce (nejčastěji společnosti J. s. r. o.) v jiných členských státech. Vzhledem k tomu, že žalobkyně zajišťovala dopravu na svůj účet a náklady, je třeba ji považovat za organizátora přepravy. Organizaci přepravy PHM tedy žalovaný vzal za rozhodující okolnost pro identifikaci přeshraničního (intrakomunitárního) dodání. Žalobkyně dle jeho názoru neprokázala, že by k přepravě PHM byla zmocněna jinou osobou, a proto žalovaný dospěl k závěru, že přepravu PHM je třeba přičíst právě dodáním mezi žalobkyní a jejími dodavateli (zejm. body 25 až 30 napadených rozhodnutí). Pokud žalobkyně tvrdila, že dodané PHM nabyla v souladu s předloženými daňovými doklady v tuzemsku, důkazní břemeno ke svému tvrzení podle žalované neunesla.
82. Žalovaný tedy vyloučil variantu, že by žalobkyně (či někdo jiný v řetězci dodání) nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník v průběhu přepravy, stejně jako variantu, že by k dodání zboží žalobkyni došlo až po skončení přepravy. I přes závěr o dodání zboží žalobkyni již v jiném členském státě před započítáním přepravy zároveň žalovaný deklaroval provedení komplexního testu ve smyslu odst. 44 rozsudku *Euro Tyro Holding*, fakticky však prověřoval, zda žalobkyně byla organizátorem přeprav PHM, a na tomto zjištění vystavěl napadená rozhodnutí.
83. Jak již soud vysvětlil shora, zjištění skutečnosti, že žalobkyni byly dodány PHM v jiných členských státech ještě před zahájením přepravy, je plně dostačující pro odepření nároku na odpočet z těchto dodání, neboť bez dalšího vede k závěru, že se nejedná o tuzemská dodání. S ohledem na uplatněné žalobní body namítající opomenutí důkazních návrhů žalobkyně a vadné hodnocení provedeného dokazování bylo tedy třeba, aby soud prověřil správnost tohoto závěru, konkrétně otázky, zda žalobkyně skutečně nabyla právo nakládat s PHM jako vlastník okamžikem jejich naložení do jejích přepravních prostředků. S ohledem na doplňující závěr žalovaného, že žalobkyně navíc neunesla důkazní břemeno ke svému tvrzení, že PHM nabyla v tuzemsku, pak soud pro případ, že by závěr žalovaného o nabytí PHM naložením v jiných členských státech nepovažoval za bezpečně prokázaný, musel ještě zvážit, zda žalovaný nemá pravdu alespoň v závěru o neunesení důkazního břemene, neboť i toto hodnocení by samo o sobě postačovalo pro závěr o zákonnosti výroku napadených rozhodnutí.
84. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 2. 1990, C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, body 7 a 8, ze dne 6. 2. 2003, C-185/01

Auto Lease Holland, body 32 a 33, ze dne 3. 6. 2010, C-237/09 *De Fruytier*, bod 24, *Herst*, bod 36, či *AREX CZ*, bod 75). Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela [usnesení SDEU ze dne 15. 7. 2015, C-123/14 *Itales*, rozsudky SDEU ze dne 20. 6. 2018, C-108/17 *Enteco Baltic* (dále jen „*Enteco Baltic*“), bod 87, *AREX CZ*, bod 75, *Herst*, bod 38]. Přepravu PHM, tj. přemístění těchto výrobků z jednoho členského státu do druhého, nelze v tomto ohledu považovat za rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, není-li dána jiná okolnost, která by umožňovala předpokládat, že k takovému převodu došlo v době této přepravy (viz rozsudek *AREX CZ*, bod 78, *Herst*, bod 39). Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji (*Herst*, bod 39). V návaznosti na judikaturu SDEU (rozsudky ve věci *Enteco Baltic* a *AREX CZ*) NSS konstatoval, že pro posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nepostačuje pouze určit, kdy fyzicky začala osoba se zbožím nakládat. Stejně tak pro tento závěr nepostačuje konstatovat, kdy přešlo nebezpečí škody na věci, ačkoliv se může jednat o podpůrnou argumentaci týkající se převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, neboť přechod nebezpečí škody na věci je často spojen s převodem vlastnického práva. Dospěl k závěru, že „[p]řevod práva nakládat s věcí jako vlastník nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině případů k dodání zboží dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo“ (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS).

85. Nepostačuje určit, kdy žalobkyně začala se zbožím fyzicky nakládat (srov. bod 119 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176). Jak bylo výše uvedeno, převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je majetek převáděn, zboží fyzicky držela ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (viz rozsudky *Enteco Baltic*, bod 87, *AREX CZ*, bod 75, *Herst*, bod 38). Rovněž NSS v obdobných případech opakovaně odmítl daňovými orgány naznačenou konstrukci, že již pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník PHM (srov. rozsudky NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176).
86. Ačkoli právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva, musí se jednat o převod nějakého práva, přičemž zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno (bod 110 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176). Judikaturu SDEU nelze vykládat tak, že by nezáleželo na smluvních ujednáních mezi jednotlivými články převodu a na jejich vůli (viz bod 54 rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS), resp. záměrech stran, jsou-li ovšem podpořeny objektivními skutečnostmi. Přemístění (přeprava) PHM z jednoho členského státu do

druhého není rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Jak vyložil SDEU ve věci *Herst*, převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit *právní situaci* daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji.

87. Oprávnění rozhodovat o právním osudu zboží nelze ztotožňovat s faktickou možností fyzicky s ním nakládat. Oprávnění rozhodovat o právním osudu zboží neztrácí ten, kdo jej předá skladovateli či přepravci, aby s ním naložil podle jeho dispozic. Skladovatel či přepravce v takové situaci má sice zboží ve své faktické moci, ale není oprávněn bez porušení soukromoprávních povinností z přepravní či skladovací smlouvy s ním naložit v rozporu s předanými dispozicemi či v případě jejich nedostatku v rozporu se svými obecnými smluvními (a podpůrně zákonnými) povinnostmi. Byť skutečnost, že přeprava PHM uskutečňující se v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně podléhá s tím spojeným veřejnoprávním povinností, není rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z porřízení ve věci v původním řízení musí být uvedena přeprava přičtena, neznamená to, že není zohledněna v rámci rozhodujících smluvních ujednání soukromoprávní povahy ovlivňujících určení osoby oprávněné v tom kterém okamžiku rozhodovat o právním osudu zboží (např. v ujednání o okamžiku nabytí vlastnického práva či přechodu nebezpečí škody na věci). Zároveň ovšem formální obsah ujednání, pokud se jím účastníci neřídí (postupují v rozporu s ním), nelze upřednostnit před objektivním stavem. Na druhou stranu však samotná skutečnost, že s ohledem na veřejnoprávní omezení plynoucí z regulace spotřebních daní a obchodu s PHM účastníci obchodů určitým způsobem nepostupují (neusilují o změnu místa dodání či převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na další subjekt ještě před uvolněním PHM do volného oběhu), ještě neznamená, že podle vzájemného ujednání taková oprávnění nemají. Pro posouzení smluvních ujednání je přitom podstatná i relevantní soukromoprávní úprava. Jednak představuje subsidiární regulaci vzájemných vztahů účastníků obchodů, která se uplatní v otázkách, jež smluvní ujednání (písemná či ústní) neřeší, popř. v případě kogentní úpravy tato ujednání nahradí, jednak obsahuje pravidla, o něž se správce daně může opřít v situaci, kdy se obsah jím tvrzených smluvních ujednání nepodaří daňovému subjektu prokázat.
88. Dle názoru soudu je v daném případě nesprávný již názor žalovaného, podle něhož je organizování přepravy PHM žalobkyní rozhodující okolností, z níž nutně vyplývá závěr o tom, že nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník již v okamžiku stočení PHM do dopravních prostředků smluvních dopravců. Tak tomu totiž není. Jak již bylo uvedeno, nepostačuje určit, kdy žalobce (resp. jím objednaný dopravce) začal se zbožím fyzicky nakládat. Možnost fyzicky nakládat se zbožím nelze ztotožňovat s oprávněním rozhodovat o jeho právním osudu. Detentor např. může věc fyzicky zničit, z čehož však nelze dovozovat, že mu svědčí právo nakládat s věcí jako vlastník. Ostatně převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník ani nevyžaduje, aby strana, na niž je majetek převáděn, zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela.
89. Rozhodující pro určení okamžiku převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník je okolnost, že osoba, na niž je toto právo převedeno, získala možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit *právní situaci* daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji. Touto otázkou se však žalovaný, správce daně ani finanční úřad (v průběhu daňové kontroly) prakticky vůbec nezabývali. Nezkoumali (či zkoumali jen ve velice omezeném

rozsahu) faktický průběh předmětných dodání PHM žalobkyni, právní vztahy mezi žalobkyní a jejími dodavateli, postup zúčastněných osob při zadávání a vyřizování objednávek a okolnosti nakládání PHM do dopravních prostředků či realizace plateb včetně případných zálohových plateb. V tomto ohledu žalovaný pouze velice stručně zhodnotil obsah smluvních ujednání zachycených v rámcových smlouvách s F. – F. E. T. s. s. r. o., P. I. s. r. o., M. G. s. r. o. a A. T. K. s. r. o., přičemž se však soustředil pouze na ujednání o tom, která ze stran má podle těchto smluv zajistit dopravu zboží. Ve věci podstatná smluvní ujednání týkající se dodání zboží, převodu vlastnického práva, přechodu nebezpečí škody apod. žalovaný a s ním i správce daně, resp. finanční úřad zcela opomenuly. Ohledně smluvních vztahů s ostatními dodavateli (K. F. D. s. r. o., T. O. s. r. o., T. T. s. r. o., P. s. r. o., D. B. s. r. o., J. s.–O. s. r. o., G. s. r. o.) či průběhu jejich dodání pak jakákoliv skutková zjištění, která by žalovaný zachytil v napadených rozhodnutích, chybí zcela.

90. V daném případě tak ze skutečností, z nichž žalovaný vycházel, neplyne, že by žalobkyně nabyla právo nakládat s PHM již před začátkem přepravy nebo v jejím průběhu anebo že by v průběhu přepravy s PHM jakkoli právně disponovala (činila rozhodnutí ovlivňující jejich právní situaci, např. rozhodovala o jejich prodeji). Pokud se žalovaný shora uvedenými okolnostmi nezabýval, resp. nebyly takové skutečnosti v průběhu správního řízení ani zjišťovány, pak nemůže obstát ani kategorický závěr žalovaného o tom, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již stočením PHM do nákladních vozů dopravců, neboť organizátorství přepravy není skutečností, z níž by bez dalšího plynulo, že žalobkyně zároveň získala oprávnění s PHM nakládat, neboli ovlivnit jeho právní situaci.
91. Ani odkaz žalovaného na rozsudek Soudního dvora ve věci *Fast Bunkering Klaipėda* (nadto vznesený až ve vyjádření k žalobě) soud nepovažuje za příléhavý, neboť Soudní dvůr v uvedené věci vycházel ze specifického skutkového stavu, kdy PHM byly čerpány do nádrží lodí užívaných k plavbě po volném moři pro jejich zásobení, tedy za účelem spotřebování, a nikoli za účelem jejich přepravy s předpokladem dalšího prodeje, a tento stav posuzoval pro účely uplatnění osvobození dle čl. 148 písm. a) směrnice o DPH. Na přečerpání PHM do cisteren na území jiných členských států za účelem přepravy nelze tyto závěry vztáhnout. Okamžik nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník nemusí splývat s okamžikem fyzického naložení na dopravní prostředek. V případech, kdy jedna přeprava zahrnuje vícero dodání, je zboží fyzicky naloženo a vyloženo jen na počátku a konci této přepravy, což však nevylučuje, aby docházelo k dodáním zboží až v průběhu přepravy.
92. Soud tak uzavírá, že závěr o nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník nelze založit pouze na fyzické dispozici se zbožím prostřednictvím sjednaných dopravců. Ačkoli v odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný správně uvedl, že je třeba zkoumat primárně otázku, kdy a zda došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, jeho posouzení této otázky, které vycházelo čistě z fyzické dispozice se zbožím a organizace přepravy, je třeba hodnotit jako nedostatečné. Zjištěný skutkový stav totiž neumožňuje jednoznačně ověřit, zda v době od naložení PHM do cisteren s nimi mohla žalobkyně disponovat jako vlastník (tedy např. PHM zcizit, zatížit apod.). Tento závěr nelze jednoznačně dovodit pouze ze skutečnosti, že žalobkyně objednávala přepravu PHM a nesla náklady s ní spojené. V tomto směru lze tedy přisvědčit žalobkyni v tom, že žalovaný nesprávně aplikoval kritéria pro učení dodání, jež je spojeno s přeshraničním dodáním.
93. V dané věci rovněž není bez významu, že žalovaný založil napadená rozhodnutí na závěru, že žalobkyně uskutečnila přijetí zboží z jiného členského státu EU ve smyslu § 2 odst. 1

písm. c) zákona o DPH, v důsledku čehož jí podle žalovaného vznikla daňová povinnost. V tomto směru ostatně žalovaný změnil dodatečné platební výměry vydané správcem daně, neboť nejenže neuznal žalobkyni nárok na odpočet z tuzemského dodání zboží, ale nad rámec toho jí doměřil i DPH, již měla dle jeho názoru přiznat při pořízení PHM z jiných členských států, a zároveň (v její prospěch) stanovil nárok na odpočet takto doměřené DPH. Je třeba zdůraznit, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno pouze ve vztahu k jejímu tvrzení, že přijala tuzemská zdanitelná plnění s nárokem na odpočet. Pokud by toto důkazní břemeno neunesla, pak by důsledkem bylo pouze neuznání nároku na odpočet DPH z těchto údajně tuzemských plnění. Žalovaný nicméně ve svých závěrech neustal u pouhého neuznání žalobkyní uplatňovaného nároku na odpočet DPH z tuzemského dodání zboží, ale konstatoval, že místo plnění u dodávek PHM mezi žalobkyní a jejími dodavateli se nacházelo, a to ve všech případech, v jiném členském státě. Žalobkyně ovšem nic takového netvrdila a logicky ani nenavrhovala důkazy k prokázání takové skutečnosti. Ve vztahu ke skutečnostem, jež měly založit povinnost zaplatit DPH z pořízení zboží z jiného členského státu, ji ani netížilo důkazní břemeno.

94. Absence tvrzení na straně žalobkyně sice nemůže bránit doměření této daňové povinnosti, nicméně lze tak učinit pouze na základě dostatečně a spolehlivě zjištěného skutkového stavu (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Jak však bylo shora uvedeno, je posouzení dodávek jako pořízení z jiných členských států neúplné, neboť hodnocení žalované, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zboží jako vlastník v jiném členském státě, nemá dostatečný podklad v provedeném dokazování. Závěr o tom, že žalobkyni vznikla daňová povinnost z pořízení zboží z jiného členského státu, není proto dostatečně odůvodněný a je přinejmenším předčasný. Byť ve výsledku vedou obě řešení k doměření DPH ve stejné výši, a to včetně stanoveného penále, z procesního hlediska je podstatný rozdíl mezi pouhým neuznáním nároku na odpočet DPH a postupem spočívajícím vedle toho i v doměření DPH z pořízení zboží z jiného členského státu. I z tohoto důvodu žalovaný dle názoru soudu pochybil.
95. S ohledem na rozložení důkazního břemene se však soud musel zabývat zejména otázkou, zda se žalovaný řádně vypořádal s uplatněnými důkazními návrhy. Těch sice žalobkyně uplatnila v průběhu celého daňového řízení celou řadu, pohříchu však až na výjimky většinu z nich správci daně nepředložila a zjevně se spoléhala pouze na to, že veškerou aktivitu spojenou s obstaráním navržených důkazů zajistí finanční úřad provádějící daňovou kontrolu, resp. žalovaný v odvolacím řízení. Soudu však nepřísluší hodnotit procesní strategii, kterou žalobkyně zvolila v daňovém řízení, pokud zjevně nepřekročila zákonné meze, a proto se zaměřil toliko na tu část odůvodnění napadených rozhodnutí, v níž se žalovaný vypořádal s navrženými důkazy.
96. Soud poznamenává, že se z důvodu přehlednosti podrží číselného označení jednotlivých důkazů, jež žalovaný označil v napadených rozhodnutích čísly 1 až 17 (shodně jako žalobkyně v podání ze dne 19. 1. 2016). S ohledem na vázanost žalobními body se však soud bude zabývat pouze těmi důkazními prostředky, jejichž nesprávné vypořádání žalobkyně výslovně namítla i v žalobě.
97. Žalobkyně tedy v průběhu daňového řízení navrhovala provedení dokazování mezinárodními nákladními listy CMR, daňovými evidencemi a souhrnnými hlášeními odesílatele a příjemce dle CMR [důkaz č. 2; viz odst. 8 body i), ii), iii), iv) tohoto rozsudku]. Žalobkyně přitom výslovně uvedla, že uvedené důkazy jsou k dispozici u jednotlivých dopravců, v úřední evidenci nebo si je lze vyžádat. Žalovaný, aniž by se pokusil navržené doklady obstarat, pouze konstatoval, že v daňovém spise jsou založeny toliko dva

mezinárodní nákladní listy CMR, které se týkají zdaňovacích období června a července 2011. Jiné mezinárodní nákladní listy CMR se žalovaný ani nepokusil (např. výzvou adresovanou dopravcům) zajistit a tento postup ani nezdůvodnil. Je sice pravdou, že mezinárodní nákladní listy CMR nelze považovat za kategorický důkaz skutečnosti, kdy a na koho bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Podle čl. 4 a čl. 9 odst. 1 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), která byla publikována vyhláškou č. 11/1975 Sb., je však nákladní list dokladem o uzavření přepravní smlouvy. CMR list tedy je, pokud není prokázán opak, přinejmenším ze soukromoprávního hlediska věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem. Takovým dokladem jsou i objednávky přepravy ve spojení s následně vystavenou fakturou, které jsou rovněž důkazem o uzavření přepravní smlouvy. Pokud si tyto listiny vzájemně odporují, nelze z tohoto důvodu odmítnout provést důkaz mezinárodními nákladními listy CMR, naopak je třeba se s rozpory náležitě vypořádat a zvážit, zda objednatel přepravy nejednal na účet odesílatele či příjemce zboží dle CMR listů. S tímto důkazním návrhem se tedy žalovaný řádně nevypořádal.

98. Pokud jde o daňové evidence a souhrnná hlášení příjemců a odesílateľů dle CMR listů lze souhlasit se žalovaným v tom, že dokládají to, jakým způsobem tyto subjekty předmětná plnění vykazaly. Nicméně i tak nelze vyloučit, že by stav formálně vykazovaný odesílateli či příjemci uvedenými v CMR listech mohl (i v závislosti na tom, v jakém místě řetězce se nacházeli) přinést relevantní zjištění pro posouzení otázky, které dodání bylo spojeno s intrakomunitární přepravou. Relevanci zjištění vyplývající z těchto dokladů nelze předem vyloučit. I v tomto ohledu tedy žalovaný při vypořádání důkazních návrhů pochybil.
99. Žalobkyně dále v průběhu daňového řízení navrhla provést dokazování údají obsaženými v systému VIES [důkaz č. 3; viz odst. 9 bod xiv) tohoto rozsudku]. Lze jistě přisvědčit žalovanému, že údaje obsažené ve VIES nejsou kategorickým důkazem toho, že jednotlivá dodání v řetězci byla řádně deklarována z pohledu DPH. Pokud z nich lze ale zjistit, který subjekt deklaroval řetězovou transakci jako intrakomunitární dodání, jde o skutečnost relevantní pro posouzení věci, nebyla-li jinými provedenými důkazy vyvrácena, a nelze *a priori* bez dalšího hodnotit tento důkaz jako neprůkazný či nevěrohodný. Žalovaný tak i při vypořádání tohoto důkazu pochybil.
100. Dále žalobkyně navrhla [důkaz č. 4, viz odst. 8 bod vi) tohoto rozsudku] daňové doklady vystavené příjemcem uvedeným v CMR listech k prokázání skutečnosti, že z jeho strany šlo o přijetí plnění z jiného členského státu. I v tomto případě sice platí, že vystavené daňové doklady nemohou přímo prokázat faktický průběh jednotlivých transakcí, nicméně mohou přinejmenším osvědčit, jak příjemci PHM vycházejí z jim známých okolností sami svá vlastní dodání posoudili. Nepřímo tedy mohou podpořit či zpochybnit tvrzení žalobkyně. Nelze bez dalšího presumovat (stejně jako v případě navrženého důkazu údají z VIES), že údaje uvedené v těchto daňových dokladech jsou nepravdivé nebo nemají žádnou vypovídací hodnotu. Žalovaný při vypořádání tohoto důkazu poukázal pouze na zprávu o daňové kontrole společnosti C. s. r. o. za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011, z níž dovodil, že v řetězci dodání, které se týkaly dvou dodávek PHM, žádná ze společností před žalobkyní nevykázala pořízení zboží z jiného členského státu ani nezajišťovala přepravu PHM. Uvedené úvahy nejen, že se týkají pouze dvou dodávek, ale není ani zřejmé, zda a na základě jakých důvodů žalovaný tyto úvahy zobecnil na všechna dodání. Žalovaný ani nevysvětlil, jaký dopad mají jeho úvahy týkající se těchto dvou dodání na použitelnost navržených důkazů. Vypořádání tohoto důkazního návrhu je tedy také nedostatečné.

101. V žalobě rovněž žalobkyně namítala, že se žalovaný nevypořádal s jejím návrhem na provedení dokazování daňovými doklady vystavenými odesílatelem dle CMR listů [viz odst. 8 bod v) tohoto rozsudku]. K tomu lze uvést, že těmito důkazními prostředky se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí skutečně nezabýval. Jelikož však žalobkyně tyto důkazy nenavrhla v průběhu odvolacího řízení (v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 1. 2016), nelze žalovanému vytýkat, že se s nimi samostatně nevypořádal. Těmito důkazy se zabýval již finanční úřad v průběhu daňové kontroly ve sdělení ze dne 9. 7. 2014, v němž uvedl, že případné skutečnosti plynoucí z těchto důkazních prostředků by nemohly mít žádný vliv na zjištění ohledně přepravy PHM a stanovení místa plnění. S tímto hodnocením se však soud neztotožňuje, přičemž odkazuje přiměřeně na hodnocení uvedené v předchozím odstavci ve vztahu k návrhu na dokazování daňovými doklady vystavenými příjemcem.
102. K důkazními návrhu prostřednictvím dokladů o dopravě vybraných výrobků ze systému EMCS [důkaz č. 5, viz odst. 8 bod vii) tohoto rozsudku] žalovaný uvedl, že elektronické průvodní doklady (e-AD), jež jsou zaneseny v systému EMCS (Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani), slouží pouze pro účely spotřební daně a nejsou způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení dané věci, a to kdy nabyla žalobkyně právo nakládat se zbožím jako vlastník. Je sice pravdou, že režim spotřební daně není pro určení přeshraničního dodání relevantní, jak již bylo shora uvedeno. Tato skutečnost však nemá vliv na použitelnost této evidence i v rámci dokazování skutečností rozhodných pro stanovení DPH. I tyto údaje totiž mohou poskytnout přehled o tom, který subjekt se podílel na zajištění přepravy zboží a v čí prospěch. Žalovaný se s tímto důkazní návrhem rovněž vypořádal nedostatečně.
103. Žalobkyně dále navrhovala provedení dokazování zprávou o daňové kontrole společnosti K. F. D. s. r. o. ze dne 9. 12. 2011 a zprávami o daňových kontrolách společností T. O. s. r. o., T. T. s. r. o., P. s. r. o., "F.– F. E. T. s. s r. o.", D. B. s. r. o., A. T. K. s. r. o. [důkazy č. 9 a 11, viz odst. 8 body viii) a x) tohoto rozsudku] a vedle toho i dalších dodavatelů, jakož protokoly o místních šetřeních u těchto společností [důkazy č. 9 a 11, viz odst. 8 body ix) a x) tohoto rozsudku]. Navržené listiny (ve skutečnosti se jedná z části o zprávy o daňové kontrole, ale z části též o závěry vytýkacího řízení či postupu k odstranění pochybností) byly v daném případě správcem daně v průběhu odvolacího řízení obstarány. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného, jenž dospěl k závěru, že uvedené listiny z převážné většiny nezachycují skutečnosti, jež by byly pro věc relevantní, neboť se týkají jiných zdaňovacích období anebo nezachycují žádná konkrétní skutková zjištění, neboť kontrolované daňové subjekty buď neposkytly součinnost, anebo bylo jen stručně konstatováno, že nebyly zjištěny žádné závady. V tomto ohledu tedy nelze žalovanému nic vytknout.
104. Jedinou výjimkou je zpráva o daňové kontrole společnosti "F.– F. E. T. s. s r. o." ze dne 23. 10. 2013 a navazující rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 8. 4. 2014, č. j. 9312/14/5000-14303-7111309, jež se týkají zdaňovacích období 3. čtvrtletí roku 2010 a měsíců března až července 2011. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že v těchto obdobích dodávala uvedená společnost PHM právě žalobkyni, a zjevně se tedy jedná o dodávky, z nichž byla žalobkyni doměřena DPH v projednávané věci. Pro věc je podstatné, že ve zprávě jsou zachyceny výpovědi svědků mj. jednatele žalobkyně, jednatelky J. s. r. o., jednatele dodavatele žalobkyně "F. – F. E. T. spol. s r. o." i jednatele předchozího článku řetězce společnosti M. P. s. r. o., kteří popisují obvyklý průběh celého řetězce transakcí

(objednávky, platby záloh, průběh dopravy atd.). Právě to jsou ovšem skutečnosti, které mohou být pro hodnocení věci podstatný význam, a to minimálně v rozsahu hodnocení dodávek přijatých žalobkyní od společnosti "F. – F. E. T. s. s r. o.". Žalovaný nicméně k těmto výpovědím prakticky nepřihlédl, pouze se spokojil s konstatováním, že i v tomto případě došlo ke stejnému posouzení místa plnění jako v napadených rozhodnutích. S tím se však nelze spokojit, neboť i v uvedené zprávě o daňové kontrole a odvolacím rozhodnutí vycházel žalovaný i správce daně při určení dodávky PHM spojené s intrakomunitární dopravou výlučně z kritéria organizace přepravy. Jak již bylo shora uvedeno, takový postup není správný. Je proto nezbytné, aby skutečnosti vyplývající z těchto důkazů byly vyhodnoceny i ve světle judikatury týkající se přiřazení přeshraniční dopravy konkrétnímu dodání v řetězci transakcí. Z tohoto důvodu nemůže stávající vypořádání uvedených důkazů a hodnocení skutečností, jež z nich vyplývají, obstát.

105. Žalobkyně rovněž navrhl provést dokazování [důkaz č. 12 a 13, viz odst. 8 bod xi) tohoto rozsudku] zprávou o daňové kontrole a protokoly o místních šetřeních provedených u oprávněného příjemce G. s. r. o., jeho evidencemi a smlouvami o poskytování služeb oprávněného příjemce a souvisejícími údaji z EMCS. Žalovaný při vypořádání tohoto důkazního návrhu obecně popsal činnost oprávněného příjemce a poukázal na vyjádření ředitele G. s. r. o. během místního šetření prováděného dne 5. 9. 2011, který uvedl, že tato společnost nikdy nenakupovala ani neprodávala PHM vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a na vlastní účet. Z toho dle žalovaného plyne, že oprávněný příjemce pouze zajišťoval pro jiné subjekty povinnosti ve vztahu ke spotřební dani a samostatně PHM nepořizoval, a proto nemohou tyto důkazy prokázat, kdy a kde došlo k pořízení zboží z jiného členského státu. S tímto hodnocením se však soud zcela neztotožňuje. I když se činnost oprávněného příjemce v zásadě omezuje na plnění povinností dle zákona o spotřebních daních, nelze zcela pominout skutečnost, že svou činností zasahuje do průběhu dopravy PHM. Oprávněný příjemce hraje významnou roli při nakládání se zbožím a při postupech, které vedou k uvolnění zboží z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do volného oběhu. Tuto činnost vykonává na základě soukromoprávního ujednání s jinou osobou (smlouva o činnosti oprávněného příjemce), u níž se dá předpokládat určitý právní vztah k zboží, byť tomu tak nemusí nutně být. Údaj o tom, v čí prospěch vykonával oprávněný příjemce svoji činnost, proto může mít dopad i na hodnocení otázky, která osoba nakládala se zbožím (s PHM) jako vlastník v době přepravy. I přestože se oprávněný příjemce dle dosavadních zjištění nezúčastnil řetězce dodání PHM, nelze předem vyloučit důkazní hodnotu těch listin, pokud by z nich vyplývalo, pro koho společnost G. s. r. o. činnost oprávněného příjemce vykonávala.
106. Pokud jde o další důkazní návrh [důkaz č. 14, viz odst. 8 bod xii) tohoto rozsudku], a to znalecký posudek ze spisu trestního řízení č. j. OKFK-250-932/TČ-2011-251202, žalovaný poukázal na skutečnost, že sám znalec připustil, že účetní a daňové doklady, z nichž vycházel, jsou neúplné, a pro jejich absenci nebylo možné ověřit částky uvedené v daňových přiznáních, nicméně uvedl, že docházelo k prodejům PHM pod nákupní cenou. Dále žalovaný poukázal na odlišnosti trestního a daňového řízení. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného a doplňuje, že ve vztahu k projednávané věci nelze z posudku vyvodit žádné konkrétní skutečnosti, které by mohly mít vliv na její posouzení. Z obsahu znaleckého posudku nelze dovodit, že by se žalobkyně se podílela na prošetřovaných dodávkách PHM, byla uvedena pouze jako jeden z konečných příjemců, přičemž PHM nakoupila dle posudku již zatížené DPH. Žalovaný při vypořádání tohoto důkazního návrhu nikterak nepochybil.

107. Žalobkyně v žalobě rovněž namítala [viz odst. 8 bod xiii) tohoto rozsudku], že se žalovaný nevypořádal s jejím návrhem na provedení dokazování metodickým pokynem daňové správy pro určení intrakomunitárního plnění. Žalovaný se s tímto důkazním návrhem sám nezabýval, což zjevně vyplývá z toho, že žalobkyně tento návrh neuvedla v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 1. 2016. Žalobkyně tento návrh vznesla pouze před ukončením daňové kontroly v doplnění vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 31. 5. 2014, tudíž nelze žalovanému vytýkat, že se návrhem sám nezabýval. Tímto důkazem se však zabýval již finanční úřad v průběhu daňové kontroly ve sdělení ze dne 9. 7. 2014, přičemž uvedl, že místo plnění je třeba stanovit v souladu se zákonem a nelze spoléhat na zavedenou správní praxi, na niž žalobkyně odkazovala. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje, neboť i kdyby snad existovala určitá správní praxe vyplývající z údajné metodiky daňové správy k určení intrakomunitárního plnění, nemohla by převážet nad hledisky vyplývajícími ze zákona o DPH a především unijní úpravou obsaženou zejména ve směrnici o DPH. Z uvedeného dokumentu by rovněž nebylo možné čerpat konkrétní skutečnosti týkající se posuzované věci. Soud proto souhlasí s názorem finančního úřadu, že provedení tohoto důkazu by bylo nadbytečné.
108. Konečně žalobkyně v žalobě rovněž namítala [viz odst. 9 body xv) a xvi) tohoto rozsudku], že se žalovaný nevypořádal s jejím návrhem na provedení dokazování informacemi z oddělení mezinárodní spolupráce při správě DPH Ústředního finančního a daňového ředitelství, které spravuje systém VIES a prostřednictvím elektronické výměny informací mezi zeměmi EU podle nařízení Rady (ES) č. 1798/2003. Soud ovšem konstatuje, že takové důkazy žalobkyně v průběhu daňového řízení neoznačila, a nelze tedy daňovým orgánům vytýkat, že se jimi nezabývaly. Pouze pro úplnost však soud uvádí, že z označení těchto důkazů v žalobě je zřejmé, že se nejedná o důkazní prostředky k prokázání konkrétních skutečností relevantních pro tuto věc, ale spíše jen o informační zdroje, z nichž by mohly být nějaké údaje získány. Žalobkyně však ani nekonkretizovala, jaké skutečnosti by mohly být touto cestou zjišťovány. V této části je tedy její námitka nedůvodná.
109. Soud tak na základě shora uvedeného hodnocení týkajícího se důkazních návrhů žalobkyně shrnuje, že se žalovaný nedostatečně a nedůsledně vypořádal s důkazními prostředky, jež v průběhu daňového řízení k prokázání svých tvrzení navrhovala. Jím učiněný primární závěr o tom, že PHM byly žalobkyni dodány v jiných členských státech, nebyl dostatečně důkazně podložen a napadená rozhodnutí by mohla obstát pouze v případě správnosti i sekundárního závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Žalovaný však neposkytl akceptovatelné vysvětlení, proč navržené důkazy neprovedl. V důsledku toho žalobkyni fakticky znemožnil unést důkazní břemeno, které ji tížilo ve vztahu k jejímu tvrzení o tom, že předmětná dodání přijala s místem plnění v tuzemsku. Soud přitom netvrdí, že je třeba provést všechny navržené důkazy či důkazy ze všech shora uváděných kategorií. K tomu by bylo nutné přistoupit, jen pokud by nebyl skutkový stav bezpečně zjištěn jinými důkazy. K tomu však nedošlo. Jelikož se uvedená vada vztahuje na všechna napadená rozhodnutí, nelze než konstatovat, že všechna napadená rozhodnutí jsou zatížena procesní vadou, která mohla mít vliv na jejich zákonnost.
110. Je třeba dodat, že povinností správce daně není obstarat a provést všechny důkazní prostředky navržené daňovým subjektem. Pokud se však rozhodne, že určitý důkaz neprovede, musí tento postup logicky a srozumitelně vyjádřit v odůvodnění svého rozhodnutí anebo důvody neprovedení musí být alespoň zachyceny v daňovém spise (např. seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění). V daném případě však

žalovaný a před ním i správce daně a finanční úřad provádějící daňovou kontrolu této povinnosti plně nedostáli. Je pravdou, že žalobkyně v průběhu daňového řízení byla při plnění své důkazní povinnosti velmi pasivní, neboť sama žádné důkazy soudu nepředložila, pouze navrhovala jejich provedení, a to ještě velmi obecným způsobem, takže v mnoha případech nemuselo být zcela jasné, o jaké důkazy jde a jaké skutečnosti mohou být těmito důkazy prokazovány. Žalovanému i správci daně a finančnímu úřadu však nic nebránilo v tom, aby žalobkyni v rámci povinné součinnosti dodatečnými výzvami přiměli k tomu, aby sama důkazy předložila, pokud je měla k dispozici, vysvětlila a konkrétně specifikovala, jaké konkrétní skutečnosti hodlá navrženými důkazy prokázat a jak případně tyto skutečnosti souvisí s projednávanou věcí. Na druhou stranu, za situace, kdy se daňové řízení týká velmi vysokého počtu dodání PHM nelze mít za to, že provedení dokazování, a tedy řádnému zjištění skutkového stavu brání skutečnost, že by obstarání a detailní analýza označených důkazů představovaly velkou administrativní zátěž. Primární je totiž povinnost žalovaného zjistit co nejúplněji skutkový stav věci (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

111. Soud proto dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí jsou zatížena vadou, která mohla mít vliv na jejich zákonnost. Nedostatky ve vypořádání navržených důkazů přitom brání soudu, aby učinil jasný závěr o tom, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno či nikoliv. Soud nemohl samostatně doplnit dokazování o neprovedené důkazní prostředky, neboť by tím v podstatném rozsahu nahradil závěry a hodnocení věci žalovaným, a překročil tak svoji přezkumnou pravomoc.

Závěr a náklady řízení

112. S ohledem na shora uvedené závěry soud zrušil všechna napadená rozhodnutí, a to zčásti pro nezákonnost v důsledku nesprávného právního posouzení věci žalovaným (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a zčásti pro podstatnou vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.) 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 žalovaný znovu posoudí návrhy žalobkyně na provedení dokazování, a to v intencích výše uvedených, případně vyzve žalobkyni k jejich upřesnění, a následně obstará a vyhodnotí relevantní důkazy. Soustředí se přitom pouze na ty skutečnosti, jež jsou z pohledu shora citované judikatury relevantní pro určení místa plnění jednotlivých dodávek PHM, resp. nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
113. Důkazy navržené žalobkyní soud neprovedl pro nadbytečnost. Žalobkyně označila jako důkaz pouze napadená rozhodnutí, dodatečné platební výměry a správní spis žalovaného. Obsahem listin, jež jsou obsaženy ve správním spise, se však dle ustálené judikatury správních soudů dokazování neprovádí.
114. 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. Náhradu nákladů řízení tvoří odměna advokáta ve výši 52 400 Kč za čtyři úkony

právní služby společné pro dvacet čtyři napadených rozhodnutí s tarifní hodnotou 1 200 000 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, replika ze dne 2. 2. 2017, triplika ze dne 18. 12. 2017) po 13 100 Kč podle § 7 bodu 6, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 12 odst. 3 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“), náhrada hotových výdajů ve výši 1 200 Kč za čtyři úkony právní služby podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 72 000 Kč. Náhradu za další písemná podání soud nepřiznal, neboť se nejedná o podání ve věci samé podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a nelze je podřadit ani pod žádný z jiných úkonů podle § 11 advokátního tarifu. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, k nákladům řízení tak patří i náhrada za daň z přidané hodnoty v sazbě 21% z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů ve výši 11 256 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 136 856 Kč.

Poučení :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 9. listopadu 2020

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

