



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **H., s. r. o., IČO X**
sídlem X
zastoupena advokátem Mgr. Janem Baladou
sídlem Palackého 740/1, 110 00 Praha 1

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

o **žalobě proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 18. 10. 2016, č. j. 45296/16/5300-21442-711315 a č. j. 45298/16/5300-21442-711315,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 16. 11. 2016, domáhá zrušení dvou v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2016 (dále jen „napadená rozhodnutí“).
2. Napadeným rozhodnutím č. j. 45296/16/5300-21442-711315 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), a to dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 26. 6. 2014,
 - č. j. 3076184/14/2118-24801-203715
 - č. j. 3076219/14/2118-24801-203715
 - č. j. 3076258/14/2118-24801-203715
 - č. j. 3076423/14/2118-24801-203715
 - č. j. 3076470/14/2118-24801-203715
 - č. j. 3077124/14/2118-24801-203715

- č. j. 3077174/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077319/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077470/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077529/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077598/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077680/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077855/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077913/14/2118-24801-203715
- č. j. 3078008/14/2118-24801-203715
- č. j. 3078075/14/2118-24801-203715,
- č. j. 3077244/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077385/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077497/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077571/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077634/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077812/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077886/14/2118-24801-203715
- č. j. 3077975/14/2118-24801-203715
- č. j. 3078046/14/2118-24801-203715

jimiž byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2011, leden až prosinec 2012 a leden až únor 2013 v celkové výši 131 900 304 Kč a stanoveno penále 20 % v celkové výši 27 780 051 Kč.

3. Napadeným rozhodnutím č. j. 45298/16/5300-21442-711315 žalovaný změnil rozhodnutí správce daně ze dne 26. 6. 2014, a to následujícím způsobem:
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3074838/14/2118-24801-203715, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období listopad 2010 ve výši 1 744 221 Kč a stanoveno penále ve výši 348 884 Kč, byl změněn tak, že doměřená daň byla nově určena částkou 928 260 Kč a penále činilo 185 652 Kč,
 - dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3075790/14/2118-24801-203715, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období prosinec 2010 ve výši 2 307 115 Kč a stanoveno penále ve výši 461 423 Kč, byl změněn tak, že doměřená daň byla nově určena částkou 1 837 446 Kč a penále činilo 367 489 Kč,
 - dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3076000/14/2118-24801-203715, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období leden 2011 ve výši 2 031 506 Kč a stanoveno penále ve výši 406 301 Kč, byl změněn tak, že doměřená daň byla nově určena částkou 1 327 909 Kč a penále činilo 265 581 Kč,
 - dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3078114/14/2118-24801-203715, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období březen 2013 ve výši 4 450 395 Kč a stanoveno penále ve výši 890 079 Kč, byl změněn tak, že doměřená daň byla nově určena částkou 2 879 774 Kč a penále činilo 575 954 Kč,
 - dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3078140/14/2118-24801-203715, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období duben 2013 ve výši 4 840 027 Kč a stanoveno penále ve výši 968 005 Kč, byl změněn tak, že doměřená daň byla nově určena částkou 4 296 863 Kč a penále činilo 859 372 Kč, a
 - dodatečný platební výměr na DPH č. j. 3078173/14/2118-24801-203715, kterým byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období květen 2013 ve výši 2 552 950 Kč a stanoveno penále ve výši 510 590 Kč, byl změněn tak, že doměřená daň byla nově určena částkou 2 210 581 Kč a penále činilo 442 116 Kč;

jinak žalovaný ponechal rozhodnutí správce daně beze změny. Napadeným rozhodnutím č. j. 45298/16/5300-21442-711315 tedy byla žalobkyni v souhrnu doměřena DPH ve výši 13 480 833 Kč a penále ve výši 2 696 164 Kč.

4. Rozhodnou otázkou v souzené věci je posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH na vstupu

ze zdanitelných plnění, jejichž předmětem bylo dodání pohonných hmot (dále jen „PHM“), které byly dopravovány do České republiky z jiného členského státu Evropské unie (dále jen „EU“) v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně považuje za sporné, v jakém místě došlo k dodání zboží. Zatímco žalovaný zastává názor, že žalobkyně se stala ekonomickým vlastníkem PHM v zahraničí a k dodání zboží došlo na území jiného členského státu, žalobkyně se domnívá, že zboží jí bylo dodáno na území České republiky.
6. Ke skutkovému stavu věci žalobkyně uvádí, že byla odběratelem PHM a jejími dodavateli bylo několik právnických a fyzických osob. Všichni dodavatelé žalobkyně měli postavení distributorů PHM s výjimkou společnosti H., s. r. o., jejímž přímým dodavatelem však byl distributor PHM. Žalobkyně odebírala PHM zčásti prodávala koncovým zákazníkům na svých vlastních čerpacích stanicích a zčásti je prodávala velkoobtěratelům, kteří byli rovněž provozovateli čerpacích stanic, případně podnikateli s vysokou spotřebou PHM. Žalobkyně současně realizovala mezinárodní přepravu předmětných PHM v rámci své podnikatelské činnosti, a byla tedy jednak v postavení kupujícího a jednak v postavení přepravce, přičemž obě tyto její role byly samostatné a vzájemně oddělené. S některými ze svých dodavatelů měla žalobkyně uzavřenu písemnou smlouvu o dodávkách, s jinými nikoli. Realizace jednotlivých dodávek probíhala zpravidla tak, že žalobkyně od svých dodavatelů obdržela ceník, podle kterého učinila objednávku, na základě níž byla vystavena zálohová faktura, po jejímž uhrazení zahájil dodavatel kroky k realizaci dodávky. S výjimkou společnosti H. byly ceny PHM v cenících i v rámcových kupních smlouvách stanoveny bez nákladů na dopravu, které by přirozeně zvyšovaly cenu PHM. Žalobkyně jakožto provozovatelka vnitrostátní i mezinárodní přepravy se dohodla s dodavateli, že pro ně bude přepravu zajišťovat sama, což pro ni bylo ekonomicky výhodné, neboť dostávala pod kontrolu složku ceny PHM, která nebyla přesně smluvně stanovena. Za významnou okolnost žalobkyně považuje také to, že většina dodávek měla původ v celním skladu mimo území České republiky, ale žalobkyně pro své dodavatele zajišťovala i přepravu ze skladů v České republice. V daňových řízeních však nebyly posuzovány veškeré dodávky uskutečňované mezi žalobkyní a jejími dodavateli, což mělo vliv na dokazování a hodnocení důkazů.
7. Žalobkyně žalovanému vytýká, že zásadním způsobem dezinterpretoval judikaturu Soudního dvora EU, popř. dřívějšího Evropského soudního dvora (dále jen „SDEU“) i národní judikaturu, kterou se v některých případech dokonce odmítl řídit. Žalovaný v rozporu s rozsudkem SDEU ze dne 16. 12. 2010, C-430/09 *Euro Tyre Holding BV* (dále jen „*Euro Tyre Holding*“; judikatura SDEU je dostupná na <https://curia.europa.eu>), a rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publikovaným pod č. 3368/2016 Sb. NSS (dostupným stejně jako ostatní rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz), stanovil, že se místo dodání zboží nachází na území jiného členského státu, což však neodpovídalo projevené vůli smluvních stran ani shromážděným důkazům. Žalovaný svůj závěr postavil na tom, že se žalobkyně stala tzv. ekonomickým vlastníkem PHM na území jiného členského státu, což dovodil z toho, že PHM převzala v zahraničí k přepravě. Jen na základě toho, že žalobkyně měla PHM v držení (mohla je fyzicky ovládat), žalovaný dovodil, že k nim měla plné dispoziční právo. Takový výklad však dle mínění žalobkyně popírá základní principy a všeobecně přijímaný výklad ekonomického vlastnictví, neboť na přepravce nelze hledět jako na držitele věci. Skutečnost, že žalobkyně při převzetí PHM vystupovala jako přepravce, přitom jednoznačně plyne ze všech přepravních dokumentů i ze svědecky a dokladově prokázaných skutečností.
8. Žalovaný dle názoru žalobkyně neprovedl jediný důkaz, ze kterého by bylo možné dovodit, že žalobkyně mohla s přepravovanými PHM volně nakládat před ukončením jejich přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a ve vztahu k místu dodání odmítl veškeré důkazy související s oběhem zboží z pohledu spotřební daně. Žalovaný uváděl, že pravidla

pro placení spotřební daně jsou odlišná od pravidel spojených s DPH, zároveň se ale nijak nevyjádřil k opakovaným tvrzením žalobkyně, že právě z okolností týkajících se přepravy PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, úkonů spojených s ukončením přepravy, propuštěním zboží do volného daňového režimu a z úkonů spojených s následnou vnitrostátní přepravou lze čerpat relevantní skutková zjištění i pro posouzení místa dodání PHM a informace o subjektech, které se dodání zboží účastnily. Žalovaný také ignoroval podložená tvrzení žalobkyně o tom, že jednotlivé zúčastněné osoby vystupovaly jako transakční články a že docházelo k převodům vlastnického práva a práva nakládat s PHM.

9. Vedle toho, že žalovaný označil žalobkyni za ekonomického vlastníka PHM, jí přisoudil postavení organizátora přepravy a příjemce zboží. Dovodil, že jednotliví příjemci uvedení v CMR listech (tj. nákladních listech vystavených dle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě vyhlášené vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 11/1975 Sb. – pozn. soudu) měli toliko formální postavení bez faktického vztahu k přepravovanému zboží. Za důležitou pokládal žalovaný také nepřetržitost přepravy z místa nakládky do místa určení v České republice. Žalobkyně má naproti tomu za to, že přeprava PHM se skládala ze dvou samostatných přeprav, a to přepravy mezinárodní v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a vnitrostátní po propuštění zboží do volného oběhu. Žalobkyně nebyla vedena jako příjemce zboží v CMR listech, nýbrž v přepravních listech pro vnitrostátní přepravu, z čehož plyne, že postavení vlastníka (či tzv. ekonomického vlastníka) získala až po započetí vnitrostátní přepravy. Příjemci uvedení v CMR listech se přepravy museli fakticky účastnit, jinak by nemohli žalobkyni vystavovat přepravní dokumenty pro vnitrostátní přepravu.
10. Postavení žalobkyně coby tzv. organizátora přepravy považoval žalovaný za podstatné pro určení, která z řetězových transakcí je transakcí přeshraniční. Vycházel přitom z rozsudku *Euro Tyre Holding* a z rozsudku SDEU ze dne 6. 4. 2006, C-245/04 *EMAG Handel Eder OHG* (dále jen „*EMAG*“), přičemž se dopustil základních pochybení. Žalobkyně zastává názor, že postavení organizátora přepravy je jen jedním z kritérií významných pro stanovení místa dodání zboží, nejedná se však o kritérium jediné či stěžejní. Veškeré ostatní skutkové okolnosti včetně uvolnění zboží do volného oběhu vylučují závěr, že k dodání zboží došlo nebo mohlo dojít mimo území České republiky. V tomto kontextu žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, jehož závěry žalovaný odmítl zahrnout do svých úvah, přestože se týkaly obdobné situace, jako je tato. Názor, že žalobkyně byla organizátorem přepravy, nemá oporu v provedených důkazech. Žalovaný jej formuloval na základě toho, že žalobkyně při objednávání věděla, kde se zboží nachází, a jako kupující určila, kam má být přepraveno. Z pohledu kupujícího však žalobkyně poskytovala jediný údaj – místo určení, který byl podstatný i pro dokumentaci k přepravě zboží v režimu osvobození od spotřební daně. Veškeré ostatní údaje nezbytné pro realizaci přepravy žalobkyně dostávala od svých dodavatelů, a to zejména místo a čas nakládky a přístupové údaje a kódy pro vyskladnění. Nad těmito údaji neměla žalobkyně žádnou kontrolu a nemohla je ovlivnit. Kdyby byla žalobkyně organizátorem přepravy, musela by komunikovat s odesílatelem PHM, což se však nedělo a ze svědeckých výpovědí plyne, že tato komunikace probíhala ze strany dodavatelů žalobkyně. Z okolností, z nichž žalovaný dovozoval postavení žalobkyně coby organizátora přepravy, žalobkyně usuzuje, že žalovaný tento pojem špatně chápe. Pokud by postačovalo, že organizátor stanoví místo určení, pak by byl organizátorem každý kupující. Podstatné je, že organizátor přepravy má povinnost dodat zboží do místa určeného kupujícím. Z rámcových smluv s dodavateli a svědeckých výpovědí však vyplynulo, že tuto smluvní povinnost měli dodavatelé. V příkrém rozporu s obsahem spisového materiálu je pak tvrzení žalovaného, že žalobkyně musela být organizátorem přepravy, neboť její dodavatelé neměli k dispozici dokumenty k přepravě. Jak vyplynulo z výpovědí, také dodavatelé žalobkyně nabývali PHM až na území České republiky a neúčastnili se přepravy ani jako odesílatelé, ani jako příjemci. Dokumentaci k přepravě přitom musí mít právě odesílatelé a příjemci uvedení v CMR listech. Dodavatelé žalobkyně tedy tyto dokumenty mít nemohli.

11. Podpurný argument žalovaného, podle něhož žalobkyně nesla veškeré náklady na přepravu v případech, kdy přepravu samostatně nefakturovala, je také v rozporu s provedenými důkazy. Skutečnost, zda žalobkyně fakturovala či nefakturovala přepravu, totiž byla nákladově neutrální, protože ceny PHM byly primárně stanoveny bez nákladů na přepravu. Pokud žalobkyně cenu za přepravu vyfakturovala, došlo k navýšení ceny PHM o fakturovanou částku. Z praktického pohledu tedy byla fakturace přepravy naprosto zbytečným administrativním úkonem, který žalobkyni ani jejím dodavatelům nepřinášel jakýkoli užitek.
12. Žalobkyně napříč žalobou opětovně upozorňuje na to, že určení místa dodání zboží pro účely DPH souvisí s režimem podmíněného osvobození od spotřební daně. Čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) stanoví, že v přeshraničním obchodu mezi členskými státy EU se zbožím, které podléhá spotřební dani, je transakcí osvobozenou od DPH ta, v rámci které dochází k odeslání zboží z jednoho členského státu osobou povinnou k dani do jiného členského státu osobě povinné k dani, pokud tyto osoby v rámci obchodu vystupují jako takové. Není přitom pravdou, že toto ustanovení dopadá pouze na osoby neregistrované k dani, jak dovodil žalovaný. Argument žalovaného, že projednávaná věc nemá souvislost se spotřební daní, je lichý. Obecně platné závěry vyslovené v rozsudcích *Euro Tyre Holding a EMAG* je třeba revidovat ve světle specifik obchodování s PHM jakožto zbožím, které podléhá spotřební dani, což žalovaný neučinil. Právě proto žalobkyně navrhovala dokazovat obsahem systému EMCS (tj. elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani – pozn. soudu), ve kterém je pohyb předmětných PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně evidován, a záznamy celní správy, což ale žalovaný nesprávně odmítl jako irelevantní. Z navržených důkazů by vyplynulo, že žalobkyně v rámci přeshraniční transakce vystupovala jako pouhý přepravce. Obchod mezi žalobkyní a jejími dodavateli byl osvobozen od DPH ve smyslu čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH a nemohl proběhnout jinde než v České republice, proto byl zdanitelným plněním ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 4. 2011 (dále jen „zákon o DPH“).
13. Žalovaný dle mínění žalobkyně také porušil základní principy dokazování. Kromě toho, že z provedených důkazů dovodil nesprávné závěry, některé z navržených důkazů, které byly pro věc významné, neprovedl vůbec. Zpronevěřil se tak zásadě, podle níž mají být skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji [§ 92 odst. 2 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“)]. Z unijní i národní judikatury přitom plyne, že při posuzování, které z řetězových transakcí lze přiznat osvobození od DPH, je třeba znát veškeré skutkové okolnosti případu, jednotlivé články posuzovaného řetězce a podmínky, za nichž byly transakce realizovány. Žalovaný se naproti tomu spokojil se zjištěním koncového článku a jeho dodavatelů. Předchozími články řetězce se žalovaný navzdory návrhům žalobkyně nezabýval a založil svou argumentaci na neudržitelném názoru, že přepravce se stává ekonomickým vlastníkem přepravované věci. Žalovaný nezjistí oval, mezi kterými subjekty došlo k první transakci v řetězci ani za jakých podmínek, kdy a na území kterého státu došlo k nabytí vlastnického práva k PHM.
14. Žalovaný měl porušit také § 92 odst. 5 daňového řádu, neboť vyšel z toho, že pouhé pochybnosti ohledně důkazů předložených žalobkyní mají za následek přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni. Pochybnost o věrohodnosti žalobkyní předložených podkladů však nemohla stačit a žalovaný měl prokázat skutečnosti, které věrohodnost vyvracely. Pravidla pro přenesení důkazního břemene podle § 92 daňového řádu přitom nelze prolomit ani na základě § 89 téhož předpisu upravujícího postup k odstranění pochybností, který se žalovaný snažil dle mínění žalobkyně na věc aplikovat. Nepodložená pochybnost totiž sama o sobě není důvodem k zahájení postupu k jejímu odstranění, neboť je nezbytné, aby se pochybnost daňového orgánu opírala o konkrétní zjištění, nikoli o teoretickou možnost, že by skutečný stav věci mohl být jiný oproti

tomu, co tvrdí daňový subjekt. V důsledku toho žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost důkazů předložených žalobkyní podle § 92 odst. 3 daňového řádu a zároveň ani důkazní břemeno o skutečnostech, které by podporovaly jeho závěr o uskutečnění zdanitelného plnění v jiném místě, než jaké uváděla žalobkyně.

15. Z relevantní soudní judikatury dle žalobkyně plyne, že v případech, jako je tento, jsou podstatné údaje o odesílateli zboží a jeho jednání při uzavírání obchodu, jakož i údaje o tom, zda a z jakých důvodů odesílatel deklaroval odeslání zboží do jiného členského státu v režimu osvobození od DPH a komu dodávka byla určena. Žalovaný však nezjišťoval, kdo zboží na území České republiky odeslal a v rámci které transakce, a naprosto pominul či odmítl podstatné důkazy, ačkoliv je zřejmé, že žalobkyně ani její dodavatelé nebyli v postavení odesílatele PHM z jiného členského státu ani jejich příjemce na území České republiky. Za tohoto stavu se pak nesmyslně zabýval jen otázkou, který subjekt organizoval přepravu, přestože tato okolnost je irelevantní. Podstatné naopak bylo zjistit, zda došlo k uskutečnění několika navazujících transakcí, s nimiž byla spojena jediná přeprava, kdo zboží odeslal, komu a jaká byla vůle stran a na území kterého členského státu došlo k nabytí vlastnického práva v druhém či dalších člancích obchodního řetězce. Tyto skutečnosti žalovaný nezjistil vůbec nebo je nahradil svou domněnkou rozcházející se se skutkovými zjištěními. Žalovaný měl zohlednit veškeré okolnosti věci včetně spojitosti se spotřební daní a neměl aplikovat jen obecná pravidla judikatury SDEU, ale rovněž čl. 138 směrnice o DPH. Pak by musel dospět k závěru, že žalobkyně byla zákaznicem ve členském státě, v němž došlo k ukončení přepravy, a nacházela se v obdobném postavení jako zákazníci v rozsudku *EMAG*. Dodání zboží žalobkyni bylo přinejmenším třetí dodávkou v řadě, a to dodávkou navazující, která se podle rozsudku *EMAG* považuje za uskutečněnou v místě ukončení přepravy, což bylo také úmyslem zainteresovaných stran.
16. Žalovaný ve svých úvahách pominul specifika obchodování s PHM, na která žalobkyně upozorňovala, a neváhal označit obchody mezi žalobkyní a jejími dodavateli jakož i postavení oprávněných příjemců za účelové. Takový závěr činil za situace, kdy dodavatelé žalobkyně byli převážně v postavení distributora PHM, který PHM nabýval od oprávněného příjemce, jenž měl stejně jako provozovatel daňového skladu právo uvést PHM přepravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně na trh v České republice. Úprava právních vztahů tedy nebyla účelová, ale vynucená právními předpisy.
17. Pochybení pak žalobkyně spatřuje také v tom, že žalovaný uvedl, že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo na území České republiky, což znamená, že transakce nespadala do působnosti české finanční správy. Přesto se žalovaný snaží vybírat DPH u dodavatelů žalobkyně a po provedení daňové kontroly nechává jejich daňovou povinnost na výstupu nezměněnou. Mnohočetný výběr DPH pak nepochybně nelze považovat za správný výběr daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Tento svůj postup se žalovaný snaží obhajovat tím, že pokud daňový subjekt vystaví daňový doklad s DPH, žalovaný z něj vychází. Opakovaný výběr DPH pak je v rozporu s cíli unijní právní úpravy a s neutralitou daně mezi plátcí napříč EU.
18. Žalobkyně v obsáhlé žalobě dále konkretizuje, že žalovaný postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a nebral do úvahy výsledky souvisejících daňových řízení s dodavateli žalobkyně. Zejména upozorňuje na to, že správce daně v exekučním řízení s jiným daňovým subjektem ztotožnil místo plnění s místem určení na provozovně žalobkyně. Žalovaný rovněž odmítl zohlednit záznamy celní správy týkající se propuštění PHM do volného oběhu. Žalovaný důkazy hodnotil velmi selektivně a dovozoval z nich nesprávné závěry. To platí zejména o fakturách za přepravu. Svědecké výpovědi žalovaný označil na jedné straně za nevěrohodné, ale na straně druhé z nich čerpal skutková zjištění, přičemž pominul, že se svědci shodli na principech realizace dodávek a základních podmínkách přepravy PHM. Žalovaný polemizoval s obsahem svědeckých výpovědí a upozorňoval na nesrovnalosti v nich, aniž využil možnost položit svědkům otázky k vysvětlení těchto údajných nesrovnalostí. Obsah rámcových smluv mezi žalobkyní a jejími dodavateli pak žalovaný hodnotil nesprávně,

dezinterpretoval jej a vytrhával z kontextu. Tvrzení, že žalobkyně byla v některých CMR listech označena za příjemce zboží, neodpovídalo skutečnosti. Na základě čeho dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně disponovala relevantním vzorkem originálů částí CMR listů určených pro příjemce, rovněž není zřejmé a realitě odporuje i argumentace, že příjemci PHM uvedení v CMR listech měli toliko formální postavení a fyzicky nepřicházeli s PHM do kontaktu. Argumentaci týkající se nesrovnalostí v důkazech ohledně konkrétního místa plnění v České republice považuje žalobkyně za absurdní, neboť pro účely daňového řízení bylo postačující zjistit, že místem plnění byla Česká republika (zda k plnění došlo v N. či v P. je bez významu).

19. K porušení § 92 odst. 2 daňového řádu žalobkyně specifikuje, které konkrétní důkazy žalovaný odmítl provést, a k porušení § 92 odst. 6 daňového řádu dodává, že identita žalobkyní navržených svědků (statutárních orgánů a řidičů) byla lehce zjištělná, a tak žalovaný neměl důkazní návrh na jejich výslech odmítnout z důvodu, že žalobkyně nesdělila potřebné údaje. O tom, že svědky nevyslechne, měl nadto žalovaný žalobkyni informovat před vydáním napadeného rozhodnutí, nikoli jeho prostřednictvím. S tím pak souvisí také namítané porušení § 92 odst. 7 daňového řádu, v rozporu s nímž se žalobkyně dozvěděla o tom, že mnohé z navržených důkazů nebudou provedeny, až z napadeného rozhodnutí. V neposlední řadě měl žalovaný porušit také § 102 odst. 4 daňového řádu, neboť v napadeném rozhodnutí nekonkretizoval, z jakých konkrétních důkazů ta která skutková zjištění plynula. Žalobkyně má za to, že ze všech provedených důkazů plynul opak toho, co dovodil žalovaný. Napadené rozhodnutí není podle ní postaveno na provedených důkazech, ale na názorech žalovaného.
20. V soudním řízení žalobkyně navrhuje provést dokazování obsahem správních spisů, především podáními žalobkyně, zprávou o daňové kontrole včetně protokolu o jejím (ne)projednání, jakož i obsahem listin předložených žalobkyní v daňovém řízení (včetně elektronické komunikace mezi ní a jejími dodavateli). V případě potřeby žalobkyně navrhuje zopakovat výslech statutárních orgánů dodavatelů žalobkyně.
21. Ve včas podaném doplnění žaloby žalobkyně upozorňuje na znění § 73 odst. 1 písm. c) [cituje však písm. a)] a § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, z nichž dovozuje, že nepřiznání nároku na odpočet DPH v situaci, kdy dodavatelé uplatnili vůči žalobkyni DPH daňovým dokladem a daň přiznali a odvedli, je v rozporu se zákonem. Argumentaci žalovaného ohledně místa zdanitelného plnění považuje žalobkyně za zástupnou a má za to, že aplikací shora uvedených zákonných ustanovení nemohou nastat nesrovnalosti v celkovém výběru daně a ani nebude narušena neutralita DPH mezi plátcí. Žalobkyně také opětovně upozorňuje na relevanci postupů celní správy při propuštění PHM do volného oběhu. Za klíčové pokládá zjištění, kterému plátcí byly PHM propuštěny do volného oběhu. Pokud na základě § 22 odst. 2 zákona o DPH vznikla právnímu předchůdci žalobkyně povinnost přiznat a odvést DPH z dodávky PHM, nelze tvrdit, že následně po propuštění zboží do volného oběhu došlo k dodání stejných PHM v zahraničí.
22. Ve vztahu k § 89 odst. 1 daňového řádu žalobkyně doplňuje, že daňové orgány nevyjádřily žádné konkrétní pochybnosti pro zahájení postupu k jejich odstranění. Žalovaný sám uznal, že správce daně pochybnosti kvalifikovaným způsobem nevyslovil, což se žalovaný snažil napravit výzvou ze dne 2. 7. 2015. Tuto výzvu má žalobkyně za opožděnou a navíc neurčitou, neboť ani v ní nejsou konkrétní pochybnosti vyjádřeny. Postup podle § 89 odst. 1 daňového řádu je přitom třeba dle mínění žalobkyně uplatňovat i při provádění daňové kontroly. V důsledku tohoto pochybení nemohlo dojít k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, neexistoval právní základ pro to, aby správce daně mohl zpochybnit daňová tvrzení žalobkyně, a celé daňové řízení bylo vedeno protiprávně.

III. Obsah vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně uvádí, že nárok na odpočet daně vzniká v případě, kdy daňový subjekt zákonným způsobem prokáže, že přijal plnění od plátce DPH uvedeného na dokladu a že toto plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Rozhodující je stav

faktický, nikoli formálně vykázaný. Žalovaný zdůrazňuje, že bylo prokázáno, že přepravu PHM organizovala žalobkyně, a poukazuje na rozsudky SDEU *EMAG* a *Euro Tyre Holding* i na judikaturu téhož soudu, která se týkala výkladu pojmu dodání zboží jakožto převodu práva nakládat s věcí jako vlastníkem. Z této judikatury plyne, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem nelze ztotožňovat s převodem vlastnického práva ve smyslu národních právních řádů. Důležité je, kdy byla druhá strana oprávněna fakticky nakládat s majetkem takovým způsobem, jako by byla jeho vlastníkem. Žalovaný je přesvědčen o tom, že právo disponovat s PHM jako vlastníkem přešlo na žalobkyni naložením PHM u dodavatele v jiném členském státě, jelikož jako jediná ze všech článků obchodního řetězce fakticky disponovala s PHM. Protože žalobkyně zboží přepravovala, byla jediným subjektem, který fakticky ovlivňoval přeshraniční přesun zboží a mohl rozhodovat o dalším osudu zboží, tedy rozhodnout o okamžiku, kdy se zboží ocitne na místě určení, i o samotném místě určení. Ostatní články řetězce zboží neviděly, nepřevzaly, neskladovaly jej ani s ním jinak nedisponovaly. Žalobkyně dle názoru žalovaného také jako jediná měla přímé a nezprostředkované informace o skutečném pohybu zboží, tedy i o naplnění podmínek intrakomunitárního plnění. Její postavení je tak třeba spojovat s odpovědností za správné zdanění zboží. Žádné ustanovení směrnice o DPH přitom neváže vznik daňové povinnosti k DPH ke spotřební dani. Vyměření spotřební daně není oproti DPH založeno na dodání zboží, které se pojí s právem nakládat se zbožím jako vlastníkem. K argumentaci, že žalovaný nerespektoval vůli žalobkyně a jejích obchodních partnerů, žalovaný uvádí, že tvrzená vůle neodpovídala faktickému jednání zúčastněných subjektů. Z faktických projevů vůle je patrné, že místo plnění se nacházelo v jiném členském státě.

24. Argumentaci vztahující se k čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH žalovaný nepokládá za případnou. Tento článek byl do českého právního řádu implementován v podobě § 64 odst. 3 zákona o DPH a vztahuje se na situace, kdy je příjemcem zboží podléhajícího spotřební dani osoba povinná k dani, která není k dani registrovaná. Na situaci žalobkyně tuto právní úpravu nelze aplikovat, jelikož pořizovatelem PHM byla osoba registrovaná k DPH.
25. Žalovaný je přesvědčen o tom, že dodržel veškerá žalobkyní zmiňovaná ustanovení daňového řádu. Nemusel provádět všechny důkazy, pokud se mu to jevílo nadbytečným. Neprovedené důkazy nebyly s to osvědčit či prokázat rozhodné skutečnosti. Za relevantní pro posuzované daňové řízení pak nepovažuje výsledky jiných daňových řízení týkajících se zajištění daně obchodních partnerů žalobkyně. Žalobní bod týkající se postupu k odstranění pochybnosti má žalovaný za nedůvodný. V posuzované věci totiž byla provedena daňová kontrola, k jejímuž zahájení správce daně nemusel být veden konkrétními pochybnostmi, neboť daňová kontrola může mít i preventivní charakter. Správce daně sice žalobkyni nezaslal výzvu k prokázání tvrzení, tuto vadu však žalovaný v odvolacím řízení napravil. Výzva nemusela objasňovat konkrétní pochybnosti ve smyslu § 89 daňového řádu.

IV. Shrnutí obsahu dalších podání účastníků řízení

26. Žalobkyně v replice opakuje, že DPH byla při vstupu PHM do České republiky vyměřena subjektu, který stál v obchodním řetězci před žalobkyní, a proto nebylo namístě odepřít žalobkyni nárok na odpočet. Závěr o tom, že organizovala přepravu, má žalobkyně za nesprávný. Názor, že na žalobkyni v jiném členském státě přešlo tzv. ekonomické vlastnictví zboží, taktéž není správný a není v souladu s judikaturou. Čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH se vztahuje i na plnění uskutečněné pro osobu povinnou k dani. Tvrzení žalovaného, že z projevů vůle zúčastněných subjektů je patrné, že k dodání zboží došlo v jiném členském státě, žalobkyně označuje za lživé. Daňová kontrola v souzené věci neměla preventivní charakter, a proto měly daňové orgány své pochybnosti konkretizovat. Nad rámec žalobní argumentace pak žalobkyně poukazuje na rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70, který podle ní řešil skutkově i právně shodnou situaci, jako je tato, a jehož závěry proto na souzenou věc plně přílehnají. V rozsudku bylo vysloveno, že naložením PHM na cisternu dopravce nedochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Žalobkyně se tedy v okamžiku převzetí PHM nestala jejich ekonomickým vlastníkem.

27. Žalovaný v duplice objasňuje, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nedovodil pouze ze skutečnosti, že žalobkyně převzala zboží k přepravě, nýbrž i z dalších okolností transakce, a upozorňuje na to, že žalobkyně mění vlastní tvrzení ohledně místa převodu tohoto práva. V některých podáních žalobkyně uvedla, že toto právo na ni přešlo na čerpacích stanicích, v jiných argumentuje, že se tak stalo v okamžiku propuštění PHM do volného oběhu. K nepřetržitosti přepravy žalovaný konstatuje, že byla realizována pouze jedna přeprava zboží, která byla zahájena v jiném členském státě a ukončena vyložením zboží na čerpacích stanicích žalobkyně nebo jejích odběratelů. Přeprava přerušena nebyla, zboží jinde vyloženo nebylo. Úkony ukončení dopravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nemají na nepřetržitost přepravy vliv. Že v rámci přepravy nelze rozlišovat dvě fáze (v jiném členském státě a v tuzemsku), plyne také ze žalobkyní zmiňovaného rozsudku č. j. 2 Afs 155/2016-70. Žalobkyně byla organizátorem přepravy, přepravu zajišťovala sama pro sebe a neměla se žádným ze zúčastněných subjektů uzavřenu smlouvu o přepravě. Absentoval zde jeden z pojmových znaků smlouvy o přepravě, a to úplata za přepravní službu. Pokud by žalobkyně skutečně poskytovala přepravní služby, za něž by dostávala úplatu v podobě slevy z ceny, uskutečňovala by zdanitelné plnění, ze kterého byla povinna přiznat a zaplatit daň a k němuž měla vystavit daňový doklad. Žalobkyně se však nechovala jako subjekt poskytující dalšímu subjektu přepravní službu. Co se týče přenesení důkazního břemene na žalobkyni, žalovaný je přesvědčen o tom, že k němu došlo v souladu se zákonem a judikaturou, žalobkyně však toto břemeno neunesla. Žalovaný ani nesouhlasí s tvrzením, že ponecháním daně na výstupu u dodavatelů žalobkyně se snaží vybírat DPH dvakrát. Dále má za to, že veškeré důkazy hodnotil v souladu s daňovým řádem. Tvrzení žalobkyně, že v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně byla na CMR listech označována za příjemce zboží, žalovaný taktéž rozporuje.
28. Prostřednictvím podání ze dne 10. 11. 2017 žalovaný v návaznosti na judikatorní vývoj dodává, že generální advokátka Juliane Kokott ve stanovisku k věci *EMAG* uvedla, že by měl být dán zvláštní význam otázce, která osoba byla organizátorem přepravy. Žalovaný uvádí, že pokud je organizátor přepravy prvním článkem obchodního řetězce, je nutno přičíst přepravu prvnímu dodání, a pokud organizátor stojí na konci řetězce, je nutné přičíst přepravu poslednímu dodání. Problematická je pak situace, kdy organizátor přepravy vystupuje jako prostřední článek řetězce. V takových případech je nutno posoudit, které dodání splňuje všechny podmínky, jež se vážou k dodání uvnitř společnosti. Tyto informace budou zjistitelné právě od organizátora přepravy. K testu vyžadujícímu posouzení všech okolností případu je dle názoru žalovaného i článku Stanislava Kryla s názvem *Alokace přepravy u řetězových transakcí v rámci EU* třeba přistoupit pouze tehdy, pokud obchodník, který zajistil přepravu, je současně kupujícím i prodávajícím. První otázkou, kterou se správce daně musí zabývat, je tedy to, kdo je organizátorem přepravy. Daňové orgány tuto otázku zjišťovaly v souladu s judikaturou SDEU, a to na základě objektivních faktů. Až poté, co je zjištěna osoba organizátora přepravy, je nutno v případě, kdy organizátor vystupuje jako prostřední článek obchodního řetězce, provádět celkové posouzení všech zvláštních okolností. Pokud je ale organizátor přepravy koncovým článkem řetězce, pak se osvobození od daně bude týkat právě zboží, které organizátor pořídil od svého dodavatele. Žalovaný dále rozebírá rozsudek SDEU ze dne 3. 9. 2015, C-526/13 *Fast Bunkering Klaipėda* (dále jen „*Fast Bunkering*“), z něhož dovozuje, že natankováním PHM do cisterny se má za to, že provozovatel cisterny je oprávněn s PHM volně nakládat, jako by byl jejich vlastníkem. Pokud si tedy obchodník vyzvedne PHM v zemi odeslání, nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník v zemi odeslání. Pokud by tomu mělo být jinak, je na daňovém subjektu, aby svá tvrzení prokázal. Při posuzování řetězových dodávek PHM naopak nelze vycházet z rozsudku SDEU ze dne 14. 7. 2005, C-435/03 *British American Tobacco International Ltd.* (dále jen „*BAT*“), jako to činí NSS ve své judikatuře, neboť závěry tohoto rozsudku SDEU na tyto řetězové dodávky nepřiléhají, jelikož stočení PHM do cisterny osobou oprávněnou s nimi nakládat nelze srovnávat s krádeží. Proto zde může dojít k převodu práva nakládat se zbožím. Jako zvláštní okolnost případu pak nelze zohledňovat záměry jednotlivých článků řetězce, zejména kupujícího. Žalovaný v souzené věci postupoval v souladu se shora uvedeným. Bylo prokázáno, že

pohyblivou dodávkou zboží bylo právě plnění mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní. Závěrem žalovaný poukazuje na rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 221/2016-25, v němž byly částečně korigovány předchozí judikatorní závěry, a konstatuje, že žalobkyně neprokázala, že místem plnění bylo tuzemsko a že jí přísluší nárok na odpočet daně.

29. V podání ze dne 23. 3. 2018 žalobkyně vyslovuje názor, že odpověď na předběžné otázky, které mezitím NSS položil SDEU usnesením ze dne 29. 6. 2017, č. j. 9 Afs 137/2016-60, může být relevantní pro vypořádání jednoho z uplatněných žalobních bodů. S ohledem na to, že napadená rozhodnutí jsou stížena velkým množstvím dalších vad, však žalobkyně žádá, aby soud přikročil k přerušení soudního řízení a počkal na výsledek řízení o předběžné otázce až v případě neúspěšného vyčerpání zbývajících žalobních bodů. K argumentaci žalovaného pak podotýká, že z provedených důkazů neplyne, že žalobkyně byla organizátorem přepravy. Závěry, které žalovaný dovodil z rozsudku *Fast Bunkering*, má žalobkyně za zcestné, přičemž upozorňuje na to, že v dané věci se stal ekonomickým vlastníkem PHM koncový odběratel v okamžiku složení zboží do nádrží za účelem jeho spotřeby (a nikoliv přepravce v okamžiku naložení PHM). Z rozebíraného rozsudku tedy plyne, že žalobkyně se stala ekonomickým vlastníkem PHM v okamžiku jejich složení na vlastních čerpacích stanicích, případně v některých případech v okamžiku jejich složení na čerpacích stanicích zákazníků žalobkyně.

V. Řízení o předběžných otázkách před SDEU

30. Usnesením ze dne 6. 6. 2018, č. j. 48 Af 41/2016-117, soud přerušil řízení a položil SDEU následující předběžné otázky:
1. Má být za osobu povinnou k dani uvedenu v čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH považována jakákoliv osoba povinná k dani? Pokud nikoliv, na které osoby povinné k dani se uvedené ustanovení vztahuje?
 2. Pokud bude odpověď SDEU taková, že se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH vztahuje na situaci, jako je v původním řízení (tedy, že nabyvatelem výrobků je osoba povinná k dani, která je registrována k dani), má být uvedené ustanovení vykládáno tak, že pokud je odeslání nebo přeprava těchto výrobků uskutečněna v souladu s příslušnými ustanoveními směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice o spotřebních daních“), je třeba považovat za dodávku s nárokem na osvobození podle uvedeného ustanovení to dodání, které je spojeno s postupy podle směrnice o spotřebních daních, ačkoliv by jinak nebyly splněny podmínky pro osvobození podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH s ohledem na přiřazení přepravy zboží jiné transakci?
 3. Pokud bude odpověď SDEU taková, že se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH nevztahuje na situaci, jako je v původním řízení, je skutečnost, že zboží je přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně skutečností rozhodnou pro to, kterému z více po sobě následujících dodání má být přičtena přeprava pro účely nároku na osvobození od DPH podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH?
 4. Nabývá „právo nakládat se zbožím jako vlastník“ ve smyslu směrnice o DPH osoba povinná k dani, jestliže nakoupí zboží od jiné osoby povinné k dani přímo pro konkrétního odběratele s cílem splnit jeho časově předcházející objednávku (určující druh zboží, jeho množství, místo původu a čas dodání), jestliže sama se zbožím nijak fyzicky nenakládá, neboť v souvislosti s uzavřením kupní smlouvy její odběratel souhlasí s tím, že si zajistí přepravu zboží z místa jeho původu, a ona mu tak pouze zprostředkuje přístup k požadovanému zboží prostřednictvím svých dodavatelů a předá informace nezbytné pro převzetí zboží (jejím jménem či jménem jejich subdodavatelů v řetězci), přičemž jejím ziskem z transakce je rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou tohoto zboží, aniž by v rámci řetězce byla fakturována cena přepravy zboží?

5. Stanoví směrnice o spotřebních daních ve svých ustanoveních (např. v čl. 4 bodu 1, čl. 17 nebo čl. 19), ať již přímo, nebo nepřímo prostřednictvím omezení pro faktické nakládání s takovým zbožím, dostačující podmínky pro převod „práva nakládat se zbožím (podléhajícím spotřební dani) jako vlastník“ ve smyslu směrnice o DPH, takže převzetí dodávky zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně oprávněným skladovatelem či registrovaným příjemcem v souladu s podmínkami plynoucími ze směrnice o spotřebních daních je třeba považovat za dodání zboží i pro účely DPH?
 6. Je v této souvislosti pro úvahy o určení dodání, s nímž je spojena přeprava, v rámci řetězové dodávky zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s jedinou přepravou třeba považovat i přepravu ve smyslu směrnice o DPH za započatou a za skončenou v souladu s ustanoveními čl. 20 směrnice o spotřebních daních?
 7. Brání zásada neutrality DPH či jakýkoli jiný princip unijního práva aplikaci ústavní zásady vnitrostátního práva *in dubio mitius*, která orgánům veřejné moci přikazuje v situaci nejednoznačnosti právní normy, která objektivně nabízí více možných výkladových variant, vycházet z výkladové varianty ve prospěch adresáta právní normy (zde osoby povinné k DPH)? Byla by aplikace této zásady souladná s unijním právem alespoň tehdy, pokud by se omezila na situace, v nichž rozhodné skutkové okolnosti případu předcházely závaznému výkladu sporné právní otázky SDEU, který za správnou určil jinou, pro daňový subjekt méně vstřícnou výkladovou variantu?
 8. V případě možnosti aplikace zásady *in dubio mitius*:
Bylo možné z hlediska limitů daných unijním právem v době, v níž se uskutečnila zdanitelná plnění v dané věci (listopad 2010 – květen 2013), považovat otázku, zda právní pojem dodání, resp. právní pojem přepravy zboží má (či nemá) shodný obsah jak pro účely směrnice o DPH, tak i pro účely směrnice o spotřebních daních, objektivně za právně nejistou a nabízející dvojí výklad?
31. Žádosti soudu o spojení této předběžné otázky s věcí *A. C.* SDEU nevyhověl a rozsudkem ze dne 19. 12. 2018, C-414/17 *A. C.*, (dále jen „*A. C.*“) zodpověděl část z položených předběžných otázek (otázky č. 1 až 3, 5 a 6), proto soud omezil svou žádost sdělením ze dne 11. 1. 2019, č. j. 48 Af 41/2016-134, jen na předběžné otázky č. 4, 7 a 8. SDEU konkrétně v rozsudku *A. C.* vyslovil závazný právní závěr, podle něž se čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice o DPH použije na pořízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků, uskutečněná osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně z přidané hodnoty podle čl. 3 odst. 1 této směrnice. Čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH pak musí být podle SDEU vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala těchto výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení.
32. Rozsudkem ze dne 23. 4. 2020, C-401/18 *H.*, (dále jen „*H.*“) SDEU zodpověděl i zbývající předběžné otázky. Konkrétně SDEU rozhodl, že 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 ve smyslu čl. 20 směrnice o DPH za podmínky, že má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji. Dále konstatoval, že v rámci celkového posouzení všech konkrétních okolností věci pro účely určení, kterému z několika po sobě následujících pořízení musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena, musí být zohledněna skutečnost, že osoba povinná k dani měla od počátku v úmyslu získat toto zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu. Dodal

pak, že unijní právo brání tomu, aby vnitrostátní soud v situaci, kdy ustanovení vnitrostátního daňového práva, jímž bylo provedeno ustanovení směrnice o DPH, dovoluje více výkladových variant, použil na základě vnitrostátní ústavní zásady *in dubio mitius* výkladovou variantu, která je pro osobu povinnou k dani nejvýhodnější, i poté, co by SDEU rozhodl, že takový výklad je s unijním právem neslučitelný.

33. V reakci na rozsudky *A. C.* a *H.* žalovaný v podání ze dne 12. 6. 2020 konstatoval, že postupoval zcela ve smyslu závěrů rozsudku *H.*, jelikož provedl celkové hodnocení všech okolností případu, aby mohl rozklíčovat, zda na žalobkyni přešlo právo nakládat s PHM na území jiného členského státu nebo v tuzemsku. Zopakoval, že přepravu PHM si žalobkyně zajišťovala sama vlastními dopravními prostředky přímo z rafinerií v jiných členských státech. Žalobkyni byly sice jejími dodavateli předkládány ceníky PHM na celý týden, ve kterých byly rozepisovány ceny PHM bez dopravy podle jednotlivých odběrných terminálů v České republice nebo v jiném členském státě, avšak byla to žalobkyně, kdo na základě předložených cen učinil objednávku, ve které určil, ze kterého terminálu bude odebírat zboží, datum a čas nakládky, jméno řidiče a poznávací značku vozidla a návěsu, požadované množství PHM a místo vykládky v České republice. Poté, co žalobkyně objednala PHM, obdržela zálohovou fakturu, po jejímž zaplacení obdržela od svého dodavatele přístupové kódy nebo jiné ověření, s jejichž použitím si mohla PHM vyzvednout. Ihned po stočení PHM do cisteren pak poslal řidič SMS zprávou žalobkyni informaci o množství stočených PHM. Naložené PHM přivezla žalobkyně do České republiky, kde došlo k jejich propuštění do režimu volného daňového oběhu z hlediska spotřební daně. Poté byly PHM stočeny na čerpací stanice její nebo jejích odběratelů. Teprve poté byly dodavatelem vystaveny daňové doklady na prodej PHM na základě žalobkyni sdělených skutečně naložených PHM. Žalobkyně přitom neměla s žádným ze svých dodavatelů uzavřenou smlouvu o přepravě a náklady na přepravu PHM nesla sama, nikomu je nefakturovala. Žádný z dodavatelů ani subdodavatelů žalobkyně se neúčastnil ani nakládek, ani vykládek zboží, její dodavatelé ani subdodavatelé zboží nikdy neviděli ani nekontrolovali. Zboží přebírali a předávali pouze zaměstnanci žalobkyně a toto zboží bylo od počátku určeno pro žalobkyni. Dodavatelé a subdodavatelé žalobkyně si mezi sebou pouze předávali přístupové kódy, na jejichž základě si mohla žalobkyně PHM vyzvednout. Kódy však žalobkyni byly předány dřív, než došlo ke stočení PHM do cisterny. Tím tedy žádný z dodavatelů nebyl schopen ovlivnit způsob, jímž bude zacházeno s PHM, neboť PHM v té době ještě byly v dispozici rafinerie a ke konkrétnímu určení PHM došlo až jejich stočením. Od té chvíle se již dodavatelé ani subdodavatelé žalobkyně žádným způsobem neúčastnili dispozice se zbožím, zboží neviděli ani nekontrolovali a fakticky ani nebyli schopni ovlivnit způsob, jakým s ním bude zacházeno, a to, kam bude dopraveno. U těchto formálně zapojených článků v daném obchodním případě absentuje jakákoli možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci PHM, zejména rozhodnutí o prodeji PHM, a není u nich ani patrný úmysl získat PHM pro jejich ekonomickou činnost.

34. Za daných okolností je tedy podle žalovaného zřejmé, že žalobkyně byla po celou dobu od naložení PHM do jejích cisteren až do okamžiku jejich stočení na vlastních či odběratelských čerpacích stanicích jediným, kdo byl s PHM oprávněn nakládat jako vlastník, přičemž měla jako jediný aktivní článek v obchodním řetězci od počátku úmysl PHM pořídit a přepravit pro sebe, tj. úmysl získat PHM pro svou ekonomickou činnost, jakmile budou v členském státě určeny propuštěny do volného oběhu. Žalobkyně ani přes řádnou výzvu nepodpořila své tvrzení o tom, že v transakcích vystupovala jen jako dopravce (pouhý detentor PHM) a že právo nakládat se zbožím jako vlastník na ni přešlo až v tuzemsku, žádnými důkazními prostředky. Žalobkyně by mohla být detentorem, pokud by realizovala přepravu PHM pro jiného, ale v daňovém řízení bylo jednoznačně zjištěno, že dopravu realizovala pro sebe. Pokud by původní dopravce teoreticky nakonec zboží i koupil, museli by obchodníci průkazně rozlišit, kdy sjednávají podmínky kupní smlouvy a kdy podmínky přepravní smlouvy, aby bylo možné odlišit, kdy budoucí kupující jedná pouze z pozice pověřeného dopravce a kdy již realizuje práva kupujícího. Závěr, že žalobkyně byla pouhým detentorem, však

nebyl nijak prokázán. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran toho, že místo plnění se nacházelo v tuzemsku, a proto žalovaný uzavřel, že uplatnila nárok na odpočet neoprávněně.

35. Nad rámec věci žalovaný konstatuje, že v daném případě ani nemohl být reálně dodavatelský řetězec podrobně prověřován, z jiných obdobných daňových řízení je však žalovanému známo, že kromě některých větších obchodníků s PHM se do řetězců zapojily desítky a stovky nekontaktních společností s „bílymi koňmi“ v pozici jednatelů, které si neplnily své daňové povinnosti a jejichž působení bylo pouze formální a sloužilo právě k znemožnění zmapování průběhu obchodů s PHM. V reakci na popis skutkového stavu v usnesení o přeběžné otázce pak žalovaný uvádí, že ze spisového materiálu v dané věci neplyne, že by první dodání uskutečnil výrobce PHM, neboť to mohl být jiný subjekt, který již PHM dříve nakoupil a skladoval v daňových skladech, ze spisového materiálu je zřejmá pouze informace, kdo byl skladovatel PHM. Stejně tak ze spisového materiálu nijak neplyne, že od tohoto „prvního článku“ mohl zboží odebírat pouze výhradní odběratel a kdo tímto „výhradním odběratelem“ byl, neboť dle údajů na CMR se jako odesílatel PHM z jiných členských států objevovaly jak zahraniční společnosti, tak i české společnosti. Ze spisového materiálu nelze dovodit, že by součástí dodavatelského řetězce byl daňový sklad. Jediné informace obsažené ve spise ve vztahu k režimu spotřební daně svědčí pouze o zapojení oprávněných příjemců (což však není daňový sklad), přičemž tito „oprávnění příjemci“ zpravidla ani nebyli součástí dodavatelského řetězce. Pozice oprávněného příjemce je podstatná pro přepravu PHM v režimu podmíněného osvobození zboží od spotřební daně, avšak tato osoba, která může podmíněně osvobozené PHM přijímat, vůbec nemusí být součástí dodavatelského řetězce a nikdy se nemusí stát vlastníkem zboží, ale může mít pouze dohodu s jedním z dodavatelů, že pro něj vykoná činnost oprávněného příjemce. Protože oprávněný příjemce zpravidla nebyl ve zde řešeném případě součástí dodavatelského řetězce, resp. taková informace ze spisu neplyne, nemohl ani existovat výhradní odběratel oprávněného příjemce. Ačkoliv v tomto případě nesměřovalo prověřování tímto směrem, z jiných daňových řízení je žalovanému známo, že společnosti zapojené do obchodů s PHM se na svých „pozicích“ střídaly, tzn. že např. jednou figurovaly jako dodavatelé „velkého obchodníka“, a zároveň i ve stejných obdobích od tohoto obchodníka odebíraly PHM. Nelze tedy hovořit o žádných výhradních odběratelích nebo dodavatelích, neboť zapojení velkého množství právnických osob do dodavatelských řetězců probíhalo zcela náhodně a neurčitě. Z části záznamných povinností přímých dodavatelů žalobkyně, jež má žalovaný k dispozici, vyplývá, že tak tomu bylo i v tomto případě. Žalovaný trvá na zákonnosti napadených rozhodnutí a navrhuje žalobu zamítnout.
36. Žalobkyně naopak v podání ze dne 16. 6. 2020 uvedla, že i SDEU ve shodě se žalobou požaduje posoudit podle komplexu okolností, kterému dodání z řetězce transakcí je nutné přiřadit přeshraniční přepravu. Na základě těchto okolností žalobkyně považuje za nepochybné, že přepravu je nezbytné přičíst některému z předchozích dodání a že žalobkyně nabyla PHM v tuzemsku. Zjištění, které předchází transakci lze přepravu přičíst, však přesahuje rámec tohoto řízení a žalovaný v tomto směru ani neprovedl jakékoliv dokazování, což ostatně žalobkyně v uplatněných žalobních bodech namítala. Žalobkyně připomíná, že poskytovala i v jiných případech přepravní služby třetím subjektům a že i ve sporných transakcích byla až do okamžiku složení zboží v místě určení v postavení pouhého přepravce, který neměl zákonnou možnost s přepravovaným nákladem nakládat jako s vlastním. Podle CMR listů předložených v daňovém řízení byly přepravované PHM žalovaným propouštěny do volného oběhu pro subjekty, od nichž žalobkyně neměla PHM nabývat (jednalo se o vzdálenější články řetězce). Celní správa při uvolňování PHM do volného oběhu tak vyměřovala spolu se spotřební daní DPH subjektům, které stály v řetězci několik článků před žalobkyní, žalovaný však v tomto směru odmítl provést jakékoliv dokazování. Podle žalobkyně je přitom zjevně nezákonné, aby žalovaný vyměřoval DPH jejím právním předchůdcům a zároveň označil dodání mezi žalobkyní a jejím přímým dodavatelem za uskutečněné na území jiného členského státu – takový postup odporuje závěrům vysloveným SDEU v rozsudku *EMAG*. Žalobkyně také znovu připomenula případy, v nichž byly cisterny

během cesty zadrženy pro účely daňové exekuce na majetek jejich dodavatelů s odkazem na skutečnost, že na žalobkyni před dodáním PHM do místa určení ještě nepřešlo vlastnické právo, tedy s argumentací protichůdnou té, jíž se nyní žalovaný dovolává. Žalobkyně též konstatuje, že jí nelze klást k tíži účast v řetězových obchodech, jestliže jí zákonná regulace obchodu s PHM nutila PHM nakupovat od registrovaných distributorů a znemožňovala jí jejich přímý nákup. Žalobkyně proto nadále trvá na důvodnosti své žaloby.

37. V podání ze dne 7. 9. 2020 žalovaný svou argumentaci doplnil o odkaz na aktuální rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43, který podle něj řeší principiálně totožnou věc (stanovení místa plnění při dodání zboží v případech řetězových obchodů při dodávkách PHM) v případě jiného daňového subjektu, jehož model obchodování však byl s případem žalobkyně v zásadě totožný. S odkazem na argumentaci NSS žalovaný zdůraznil, že i u žalobkyně byl zřejmý úmysl získat PHM pro svou ekonomickou činnost a skutečnost, že žalobkyně s PHM fakticky nakládala jako jejich vlastník již od počátku přepravy, přičemž ani na výzvu žalovaného ze dne 2. 7. 2015 své tvrzení o tom, že v obchodních transakcích vystupovala jen jako dopravce (detentor zboží), nepodpořila žádnými důkazními prostředky. Žalovaný zároveň připomenul, že při posuzování sporné otázky se v napadeném rozhodnutí neomezil jen na kritérium organizace přepravy, byť šlo o kritérium primární, ale provedl komplexní zhodnocení všech relevantních okolností případu. Tvrzení žalobkyně proto žalovaný nepovažuje za důvodná a trvá na návrhu na zamítnutí žaloby.
38. K tomu žalobkyně dne 14. 9. 2020 namítla, že žalovanou předkládaný rozsudek na projednávanou věc nedopadá, neboť v daném případě stěžovatel netvrdil a ani neprokazoval, že by prováděl přepravu pro některého z dodavatelů předcházejících v řetězci transakcí. Žalobkyně však přepravu pro předcházející články řetězce prováděla, a to nikoliv pro svého přímého dodavatele, ale pro články vzdálenější, jimž žalovaný navíc žalobkyni přepravované PHM propouštěl do volného oběhu v tuzemsku. Toto přitom žalobkyně tvrdila v obou stupních daňového řízení a navrhovala množství důkazů na podporu svých tvrzení, jež však v důsledku pochybení správních orgánů nebyly provedeny.

VI. Průběh ústního jednání

39. V průběhu jednání žalobkyně zrekapitulovala hlavní linii žalobních bodů v souladu s tím, co uvedla v žalobě. Zejména namítla, že žalovaný popírá rámec obchodů dohodnutý mezi jejich účastníky, který respektoval zvláštní právní regulaci nakládání s PHM. Žalovaný svými závěry podle žalobkyně vlastně popírá tuto zvláštní právní regulaci, jíž se žalobkyně musela řídit a na základě níž sama nemohla PHM koupit napřímo ze zahraničí, nýbrž musela transakce provádět prostřednictvím registrovaných distributorů PHM. Žalovaný se též vyhnul dokazování o tom, že v jiných případech, kdy došlo k zabavení PHM přepravovaných cisternami žalobkyně, bylo místo plnění určeno v tuzemsku, stejně jako dokazování, z něž by vyplynulo, že vybírá v důsledku svého postupu DPH duplicitně. Žalobkyně dále zdůraznila, že v transakcích vystupovala postupně ve dvou rolích: nejprve jen jako dopravce (což odpovídá její běžné obchodní činnosti i tomu, že na CMR listech nikde není uvedena jako příjemce) a teprve po propuštění zboží do volného oběhu jako ekonomický vlastník PHM. V roli dopravce přitom nebyla oprávněna rozhodovat o právním osudu zboží či měnit parametry přepravy, jelikož by tím nesplnila své povinnosti z přepravní smlouvy a ani povinnosti plynoucí z regulace přepravy PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, takže by mohla být postižena.
40. Žalovaný především odkázal na svá písemná podání, přičemž zdůraznil, že skutkové okolnosti byl povinen posoudit z hlediska právní úpravy DPH a jejího výkladu SDEU a NSS, zejména pokud jde o pojmy dodání zboží a místa plnění. Tyto pojmy přitom nemusí mít odraz ve vnitrostátních předpisech či v zavedené obchodní praxi daňových subjektů. Pro žalovaného bylo podstatné to, že žalobkyně měla od počátku úmysl pořídit si PHM pro účely své ekonomické činnosti a tomu odpovídal i způsob, jak žalobkyně s PHM nakládala. Není rozhodné to, jak byly transakce deklarovány na daňových dokladech, ale faktické chování žalobkyně. Z tohoto hlediska má přitom

žalovaný za to, že jeho rozhodnutí je správné a souladné s právními předpisy.

41. Soud neprováděl dokazování, neboť důkazní návrhy žalobkyně se týkaly listin, jež jsou součástí předloženého správního spisu. Pokud jde o návrh eventuálního opakování výslechu svědků (statutárních orgánů jejich dodavatelů), soud tento důkaz považoval za nadbytečný (klíčové informace popisující obchodní model, na němž byly založeny sporné transakce, již byl svědeckými výpověďmi a sdělením jednatele žalobkyně dostatečně popsán v daňovém řízení), a to též s přihlédnutím k tomu, že doplňující závěr napadených rozhodnutí je založen na neunesení důkazního břemene žalobkyní, která měla v řízení dostatečný prostor podílet se na výsledku těchto svědků a klást jim otázky. Opakování těchto výslechů by tak bylo v rozporu s koncepcí důkazního břemene v daňovém řízení.

VII. Obsah správních spisů

42. Z předložených správních spisů vyplývá, že dne 6. 11. 2013 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu a doměřovací řízení ohledně DPH za zdaňovací období listopad 2010 až srpen 2013 v rozsahu přijatých a uskutečněných plnění. Jednatel žalobkyně při té příležitosti uvedl, že se žalobkyně od roku 2004 zabývala především autodopravou, přičemž v roce 2010 na popud společnosti K. F. D. s.r.o. pořídila první autocisternu na dopravu PHM a posléze i čerpací stanice. Každé úterý dostává e-mailem či telefonicky informace od svých dodavatelů o ceně PHM a na základě potřeb vlastních čerpacích stanic a poptávky svých odběratelů činí e-mailem objednávku u svých dodavatelů, kteří mu ji zpravidla e-mailem potvrdí a pošlou zálohovou fakturu, kterou musí žalobkyně uhradit předtím, než vypraví cisterny pro PHM na místo a na čas sdělený v e-mailech dodavatelů. Řidiči jsou na místě nakládky PHM vydány na základě předložení objednávky, přičemž v místě nakládky v tu dobu již mají dispozici, jakému autu mají načerpat PHM. Žalobkyně svým odběratelům nefakturuje cenu dopravy, ale jen cenu PHM s poměrnou částí dopravy. Správce daně postupně prověřoval doklady předkládané žalobkyní, jež byly tvořeny vedle evidence dopravce PHM a účetní evidence DPH zejména fakturami od dodavatelů PHM, k nimž byly přiloženy interní účetní doklad (likvidační list přijaté faktury), zálohová a finální faktura, doklad pro dopravu minerálních olejů vystavený podle § 5 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), CMR list (v některých případech výtisk pro dopravce, v jiných pro příjemce a v dalších pro odesílatele; u řady z nich není typ výtisku s ohledem na kvalitu kopie rozlišitelný) a dodací list, v některých případech též příjemky z čerpacích stanic žalobkyně a osvědčení o jakosti PHM či odesílací listy signované řidičem žalobkyně vystavené v jiných členských státech.
43. Dne 14. 11. 2013 vydal správce daně okamžitě vykonatelný zajišťovací příkaz, jímž žalobkyni uložil složit jistotu na úhradu dosud nestanovené DPH ve výši 153 268 150 Kč.
44. Správce daně učinil též dožádání ve vztahu k místně příslušným správcům daně společností R. C. s.r.o. a K. F. D. s.r.o., jež žalobkyně označila za dodavatele PHM. K dodavateli R. C. s.r.o. bylo zjištěno, že je registrovaným distributorem PHM a byly od něj získány zálohové a konečné faktury k obchodům se žalobkyní za období od října 2012 do ledna 2013 s tím, že na další výzvy k předložení dokladů subjekt reaguje jen žádostmi o prodloužení lhůt. Jednatele, Bc. E. N., se podařilo v rámci vyhledávací činnosti vyslechnout dne 18. 3. 2013, kdy uvedl, že původně obchodoval s PHM jako fyzická osoba a od konce června 2012 již obchodoval prostřednictvím s.r.o. S dodavateli i většinou odběratelů měl uzavřeny rámcové smlouvy. Obchodování probíhalo tak, že nejprve kontaktoval odběratel, poté R. C. s.r.o. telefonicky ověřil u dodavatele možnost objednání a v návaznosti na to e-mailem potvrdil objednávku. Ceny byly sjednávány telefonicky na základě týdně vyhledávané ceny společnosti Čepro a.s. Platba probíhala ve vztahu k dodavatelům i odběratelům úhradou zálohové faktury bankovním převodem, na základě čehož druhý den zákazník obdržel PHM a na základě jejich upřesněného množství byla vystavena a zúčtována faktura na úhradu či vrácení rozdílu oproti uhrazené záloze. Mezi zákazníky jmenoval i žalobkyni. Dopravu si zákazníci zajišťují sami, přičemž jako oprávněný příjemce figurovala dodavateli

nasmlouvaná společnost E. I..

45. V případě společnosti K. F. D. s.r.o. byla při místním šetření zajištěna rámcová kupní smlouva na dodávky PHM velkoobchodním způsobem uzavřená se žalobkyní ze dne 1. 10. 2008, v níž bylo v čl. 5.1 sjednáno, že dopravu zajišťuje prodávající až na místo určení kupujícím (žalobkyní), není-li stanoveno jinak, přičemž cena za dopravu zajišťovanou prodávajícím bude součástí fakturace za dodávku. Podle čl. 5.2 je místem určení dodání zboží provozovna kupujícího, výdejní terminál v České republice nebo jiné místo určené kupujícím na území České republiky, přičemž kupující zajistí převzetí zboží a potvrzení dodacího listu. Podle čl. 5.3 se dodání zboží realizuje tak, že kupující převezme zboží spolu s osvědčením o jakosti a potvrdí dodací list. Podle čl. 5.7 kupující v případě vlastní dopravy zajišťuje do 48 hodin odeslání kopie potvrzeného dodacího listu faxem a následně originálu poštou. Podle čl. 6.2 věty druhé se zboží považuje za doručené ve lhůtě, shoduje-li se datum převzetí zboží pověřeným řidičem na terminálu s datem uvedeným ve (včasné) objednávce kupujícího nebo dohodou smluvních stran s výjimkou situací, kdy nedodržení termínu bylo způsobeno přepravcem kupujícího. V kapitole VII byla sjednána pravidla přechodu nebezpečí na zboží identicky s ustanoveními § 455 až 461 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obchodní zákoník“), a to přepisem textu § 455 a odkazem na zbylá uvedená ustanovení. Při místním šetření byly také získány kopie finálních faktur za dodání PHM zohledňujících uhrazené zálohy, k nimž byly připojeny kopie dodacích listů vystavených při vyzvednutí PHM v jiných členských státech s podpisem či parafou řidičů žalobkyně, často v kolonce pro podpis příjemce.
46. Dne 28. 2. 2014 správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění s tím, že v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích pomocí vlastních dopravních prostředků zajišťovala přepravu PHM z jiných členských států Evropské unie (Rakousko, Německo, Slovensko, Slovinsko) do místa určení, kterým byla Česká republika. Zboží bylo předmětem jediné přepravy, avšak bylo přepravováno mezi několika subjekty, než se stalo vlastnictvím žalobkyně. Jednalo se o řetězové obchody mezi osobami povinnými k dani. Žalobkyně v mnoha případech nevystupovala pouze jako přepravce, ale byla také koncovým odběratelem PHM, které nakupovala od dodavatelů registrovaných k DPH v České republice (H., s.r.o., R. C. s.r.o., K. F. D. s.r.o., Ing. M. D. s.r.o., M.V.- P. T. s.r.o., M. M., E. N.), nebo případně PHM dále prodávala svým odběratelům. Místem vykládky zboží byly čerpací stanice žalobkyně nebo čerpací stanice jejích odběratelů. Z daných skutečností dovodil, že žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích uplatňovala z dodávek PHM nárok na odpočet daně, jako by se jednalo o plnění od vnitrostátních dodavatelů, čímž porušila § 72 zákona o DPH. K dodání zboží totiž podle správce daně nedocházelo v České republice, nýbrž v jiných členských státech, kde se PHM nacházely v době, kdy jejich odeslání nebo přeprava začala. Plnění uskutečněná mezi žalobkyní a jejími českými dodavateli tak nebyla zdanitelnými plněními ve smyslu zákona o DPH. Správce daně své právní úvahy opřel o závěry rozsudku *EMAG*, z něhož dovodil, že rozhodující je to, kdo zboží přepravoval, na čí příkaz bylo přepravováno a kdo měl v průběhu přepravy právo nakládat se zbožím v ekonomickém slova smyslu. Protože žalobkyně zakoupené zboží sama naložila v jiných členských státech a na své náklady je přepravila do tuzemska za účelem uskutečnění své ekonomické činnosti, považoval správce daně dodání zboží mezi českými dodavateli a žalobkyní za dodání zakládající přepravu zboží.
47. Žalobkyně podáním ze dne 25. 3. 2014 navrhla, aby správce daně doplnil dokazování zmapováním celého řetězce obchodů s PHM. Podotkl, že v řadě případů nebyl koncovým článkem a že v případech, kdy sám dodával PHM svým odběratelům, by měl správce daně v intencích svého právního názoru doměřit DPH těmto odběratelům, a nikoliv žalobkyni jakožto prostřednímu článku. Žalobkyni by přitom měl o takto zjištěnou daň daňovou povinnost snížit, neboť se podle dosavadních výsledků kontrolních zjištění nejednalo o zdanitelná plnění. Žalobkyně uvedla, že nechápe účel daňové kontroly, neboť je přesvědčena, že její dodavatelé a patrně i předcházející články řetězce DPH řádně odvedli (což požadovala, aby správce daně prověřil), a v důsledku

kontrolních zjištění bude stát povinen žalobkyni i předcházejícím článkům řetězce (u nichž by měl též zahájit daňové kontroly) současně s neuznáním odpočtů vrátit jimi uhrazenou DPH, neboť podle správce daně nerealizovali zdanitelná plnění. Celková bilance DPH tak bude stále stejná. Žalobkyně také zastávala názor, že správce daně nepochopil rozsudek *EMAG*, jehož závěry o místě dodání zboží v zemi odeslání se týkají jen první transakce v řetězci, na následující dodání (jako jsou dodání žalobkyni) se však uplatní závěr o dodání v místě určení zboží. Z tohoto rozsudku naopak podle žalobkyně plyne, že přepravu je třeba přiřadit první transakci v řetězci.

48. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11. 6. 2014 setrval na závěru, že žalobkyně nabyla PHM v jiných členských státech, a nemohla tak uplatnit nárok na odpočet na základě faktur vystavených jejími dodavateli. K námitkám žalobkyně uvedl, že závěr rozsudku *EMAG* o přiřazení přepravy prvnímu dodání plynul z toho, že přepravu zajišťovaly první články v řetězci. V situaci, kdy by přepravu zajišťoval poslední článek v řetězci, lze dovodit, že přeshraničním dodáním by bylo poslední dodání v řetězci a předchozí dodání by se uskutečnila v členských státech původu zboží. V takové situaci přitom byla i žalobkyně. Důkazní návrhy žalobkyně přitom podle správce daně nejsou způsobilé ovlivnit závěr o přiřazení přepravy dodání zboží mezi dodavateli žalobkyně a žalobkyní, a nadto jsou v přiměřeném čase neproveditelné. Žalobkyně se během projednání zprávy o daňové kontrole domáhala přehodnocení závěrů správce daně a doplnění dokazování, což správce daně odmítl. Žalobkyně proto odmítla zprávu o daňové kontrole podepsat. Proto jí byla zaslána prostřednictvím jejího zástupce, a to s doplněním, jímž byla daňová povinnost mírně snížena zohledněním omylu v podobě duplicitního vyloučení nároku na odpočet z jedné faktury na vstupu. V návaznosti na to správce daně doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry za jednotlivá kontrolovaná období DPH představující neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně a současně jí uložil povinnost uhradit předepsané penále.
49. Žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům podala odvolání, v nichž zejména upozorňovala na to, že přeprava PHM mezi členskými státy probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a dopadal na ni čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH. Přeprava probíhala pod celním dohledem a po jejím ukončení bylo zboží propuštěno do volného oběhu. Je proto vyloučeno, aby žalobkyně nabyla práva ke zboží již v zahraničí. Významným vodítkem pro přiřazení přepravy ke konkrétní transakci byly dle mínění žalobkyně CMR listy, jejichž obsah však správce daně vůbec nezahrnul do svých úvah. Rozsudek *EMAG* týkající se čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, nikoli však čl. 138 odst. 2 písm. b) téže směrnice, správce daně podle ní nesprávně interpretoval.
50. V průběhu odvolacího řízení žalovaný výzvou k prokázání skutečností ze dne 2. 7. 2015 žalobkyni upozornil na to, že dodáním zboží ve smyslu směrnice o DPH se rozumí převod práva nakládat s věcí jako vlastník, i když fakticky nemusí dojít k převodu vlastnického práva k majetku. Seznámil ji také se závěry rozsudku *Euro Tyre Holding*, podle něhož má být přeprava přiřazena ke konkrétní transakci s ohledem na celkové posouzení všech okolností případu a z něhož žalovaný dovodil, že dodáním, k němuž je třeba přiřadit přepravu, je to dodání zboží, v rámci něhož jeden z článků řetězce zajišťuje organizaci přepravy zboží z jiného členského státu do tuzemska, neboť jedině tento článek řetězce může ovlivnit samotnou realizaci a faktický průběh přepravy. Žalobkyni proto vyzval, aby prokázala, že uplatnila nárok na odpočet v souladu s § 72 zákona o DPH, zejména pak skutečnost, kdy a kde jí bylo dodáno zboží podle § 13 zákona o DPH a že tato plnění byla předmětem daně v tuzemsku podle § 2 odst. 1 písm. a) a § 7 zákona o DPH. Žalobkyně nejprve podáním ze dne 28. 7. 2015 zpochybňovala srozumitelnost a správnost úvah ve výzvě a vyžádala si ústní jednání, jež proběhlo dne 13. 8. 2015, aby následně podáními ze dne 4. a 14. 9. 2015 doplnila důkazní materiály na několika CD a navrhla doplnění dokazování směřující zejména ke zjištění všech článků řetězce a plnění daňových povinností těchto článků souvisejících s prověřovanými dodávkami, a to jak z hlediska DPH, tak z hlediska spotřební daně.
51. Žalovaný doplnil dokazování prostřednictvím správce daně zejména o informace týkající se dodavatelů žalobkyně a právních vztahů navázaných mezi nimi a žalobkyní, a to včetně výslechu

jednatelů dodavatelských společností. Jednatelé společnosti K. F. D. s.r.o., pana I. S. se nepodařilo vyslechnout, přičemž dle sdělení zástupce žalobkyně měl svědek nastoupit výkon trestu odnětí svobody. Společnost ukončila podnikání, je v insolvenční správě, insolvenčnímu správci nebyl předány žádné doklady a jednatel je nekontaktní. Bc. E. N. v průběhu výslechu dne 1. 12. 2015 potvrdil, že se žalobkyní spolupracoval jako fyzická osoba ještě předtím, než od června 2012 převedl podnikání do právnické osoby, a měl s ní uzavřenou rámcovou smlouvu. Průběh obchodování popsal shodně jako při výslechu za společnost R. C. s.r.o. a dodal, že měl dodavatele, který nezajišťoval dopravu, a její zajištění tak bylo na jeho straně. Jeho firma se tím ale nechtěla zabývat, takže dopravu delegoval na své zákazníky, kteří si ji zajišťovali ve své režii. On dodával PHM za holou cenu bez dopravy navýšenou o svůj zisk. Žalobkyni sdělil, kam a v jakou dobu si má pro objednané PHM přijet na základě informací sdělených jeho dodavatelem, a po ní jako zákazníkovi naopak požadoval sdělení názvu dopravce, jména a telefonního čísla řidiče, SPZ tahače a cisterny a místa vykládky, neboť tyto údaje musel předat ve své objednávce svému dodavateli, na základě čehož mohlo být zboží vydáno žalobkyni, resp. jejímu dopravci (určenému řidiči). Tyto údaje byly zavedeny do systému EMCS. Sám vůbec nepřišel do styku CMR listy, to už se jej netýkalo, protože nakupoval od české firmy. Myslí si, že část zůstala u přepravce, část na celní správě a část se vracela jeho dodavatelům. Dodávané PHM nebyly uskladněny u něj, ale v nádržích jeho dodavatele či dodavatelem pronajatých prostorách daňového skladu. Skladování spadalo do obchodního tajemství dodavatelů. K dodání zboží došlo podle svědka rozhodně po ukončení EMCS systému na území České republiky, on nakupoval i prodával ve vztahu k českým subjektům se spotřební daní i DPH, které řádně odvedl. Kdo řešil propuštění PHM do volného oběhu, neví, byl to některý z předchozích článků řetězce. R. C. s.r.o. byl schopen předložit pouze rámcové smlouvy se svými dodavateli (L. O. s.r.o., M. s.r.o., B. s.r.o., P. I. s.r.o., U. s.r.o., K. s.r.o.), vesměs obdobného znění, které v dodacích podmínkách stanovily, že si kupující zajistí dopravu na vlastní náklady, přičemž objednávka musí obsahovat datum a místo odběru PHM. V rámcové smlouvě s dodavatelem V. s.r.o. bylo navíc výslovně sjednáno, že vlastnické právo i nebezpečí nahodilé zkázy prodané věci přechází z prodávajícího na kupujícího v okamžiku převzetí zboží a místo odevzdání zboží kupujícímu je i místem plnění dodávek.

52. Na společnost Ing. M. D. s.r.o. byly dle sdělení správce daně z 6. 11. 2015 vystaveny v návaznosti na daňovou kontrolu zajišťovací příkazy. Jednatel Ing. M. D. při výslechu dne 13. 1. 2016 uvedl, že se žalobkyní obchodoval, písemnou smlouvu však uzavřenou neměli. Ústní ujednání o obchodních podmínkách bylo takové, že zboží měl dodat v České republice, neboť nakupoval od českého subjektu na českém území. Přepravu řešil na pokyn svého dodavatele on prostřednictvím žalobkyně, která vystupovala samostatně jako dopravce a odběratel. Dokumenty k přepravě nemá, protože je má žalobkyně jako přepravce. Dopravu nefakturoval, ta byla zohledněna v ceně PHM. K dodání zboží došlo na území České republiky po uvolnění PHM do volného oběhu. Místo dodání bylo dohodnuto v objednávce, přičemž u předání PHM nebyl, to řešil v místě dodání přepravce.
53. Jednatel M.V.- P. T. s.r.o., M. V., při výslechu dne 7. 12. 2015 potvrdil, že i on obchodoval se žalobkyní, a to na základě telefonických a e-mailových objednávek, písemnou smlouvu neměli. Průběh obchodů popsal obdobně jako E. N. a dodal, že místo nakládky bylo převážně v Berlíně. Pokyny k přepravě předával žalobkyni. Po přejetí české hranice musel přepravce s naloženým zbožím na předem určené spedici odevzdat vystavené dokumenty ze skladu a spedice v součinnosti s celním úřadem zatížila přepravované zboží spotřební daní a DPH a zboží uvedla do volného oběhu. To zařizovala především společnost G. s.r.o. jako hlavní dodavatel společnosti, přičemž též dávala veškeré potřebné pokyny k přepravě, které svědek dále předával jednotlivým přepravcům. CMR a přejímací listy zůstávaly na spedici pro oprávněného příjemce, jímž byla společnost G. s.r.o., pro niž společnost M.V.- P. T. s.r.o. byla jakýmsi výhradním odběratelem, takže žalobkyně od ní PHM napřímo odbírat nemohla. Svědek uvedl, že přepravu organizoval on a byla mu zaplacená odběratelem na základě vydané faktury. Pokud si ale odběratel sjednal dopravu sám, vystavovali

mu pouze fakturu za zboží. Za organizátora přepravy se svědek považoval proto, že informace, kde se bude zboží nakládat a kde proclívat, žalobkyně nemohla získat nikde jinde než u něj (on sám je získával od svého dodavatele) a ani tyto skutečnosti nemohla ovlivnit. Na jiném místě výpovědi svědek uvedl, že si místo dodání určoval objednatel. Předání zboží se svědek neúčastnil. On zboží nabýval jednoznačně na území České republiky a v rámci obchodu se svými dodavateli zajišťoval i přepravu, a to buď uvedením svého smluvního dopravce, nebo přenesením závazku na zákazníka. Několikrát zajišťoval přepravu on prostřednictvím externího přepravce, žalobkyně si ale spíše z důvodu úspory (vyfakturovanou přepravu by jí musel fakturovat v rámci prodeje zpět, takže by se jednalo o zbytečnou administrativu) přepravu zajišťovala sama, byť k tomu nebyla povinná. Dodavatel přitom nemohl z objednávky rozpoznat, zda byla žalobkyně koncovým zákazníkem, ve vztahu k dodavateli totiž vystupovala jako jeho smluvní dopravce a žalobkyně též zajišťovala přepravu i pro jeho další zákazníky (v takovém případě mu účtovala přepravu). Podle svědka se se zbožím mohlo volně nakládat až po řádném vyclení a zaplacení. Po vyclení byl skutečným vlastníkem zboží objednatel, tedy žalobkyně. Před uvolněním do volného oběhu žalobkyně jako přepravce nemohla změnit stát určení dodávky či prodat PHM někomu jinému. Podle předložené smlouvy s dodavatelem G. s.r.o. bylo ujednáno, že zboží bude dodáno prostřednictvím vlastní dopravy kupujícího či smluvních dopravců prodávajícího. V případě vlastní dopravy kupujícího byl kupující povinen předat prodávajícímu seznam řidičů a vozů, jimiž bude přeprava realizována, a provozovateli příslušného terminálu předložit k posouzení příslušné doklady týkající se jednotlivých dopravních prostředků. Místem určení dodání zboží byla stanovena provozovna kupujícího, avšak políčko pro její adresu nebylo vyplněno a ve smlouvě bylo uvedeno jen PSČ x (což odpovídá O.). Dodání se podle smlouvy realizuje převzetím zboží kupujícím spolu s osvědčením o jakosti a potvrzením dodacího listu. Je-li přeprava zajišťována prostřednictvím vlastní přepravy kupujícího, pak se zboží považuje za doručené ve lhůtě, shoduje-li se datum převzetí zboží pověřeným řidičem na terminálu s datem uvedeným ve (včasné) objednávce kupujícího nebo dohodě smluvních stran. Také přechod nebezpečí škody na zboží a způsob nabytí vlastnického práva ke zboží byl upraven obdobně jako v rámcové smlouvě žalobkyně se společností K. F. D. s.r.o.

54. Ke společnosti H., s.r.o., dožádaný správce daně uvedl, že u ní proběhla daňová kontrola DPH a byla jí doměřena daň na vstupu z přijatých faktur za nákup PHM z jiných členských států, jelikož společnost PHM nakoupila pouze dokladově v rámci řetězového obchodu s jedinou přepravou, ale nikdy u ní nebyly stočeny. Zdůraznil též, že v rámci dokazování společnost za celou dobu řízení nepředložila žádnou smlouvu o dodávkách PHM a o přepravě. Správcem daně žalobkyně předloženou rámcovou smlouvu o dodávkách PHM ze dne 25. 2. 2011 tak považoval za účelovou, jelikož žalobkyně a společnost H., s.r.o., mají totožného jednatele. Podle čl. I bodu 2) této rámcové kupní smlouvy měly být dodávky realizovány dodavatelem podle písemných nebo ústních objednávek odběratele s uvedením typu a množství PHM a místa dodávky, které se musí nacházet v České republice. Podle dalších ustanovení měla žalobkyně právo odstoupit od smlouvy až do okamžiku naložení PHM na svou nákladní soupravu. Vlastnické právo a nebezpečí škody na zboží přecházelo složením PHM v místě dodávky. Bylo dohodnuto, že přepravu bude provádět žalobkyně jako přepravce a náklady na přepravu budou zohledněny v ceně. Cena přepravy se v ceně PHM měla projevit, jen pokud by přepravu PHM prováděl jiný přepravce. Podle čl. III odst. 2) bylo dohodnuto, že datem uskutečnění zdanitelného plnění bude den složení PHM v místě určení. Z obsahu správního spisu (zejména sepsaných protokolů) přitom nevyplývá, že by tuto rámcovou smlouvu žalobkyně předložila či vůbec zmínila před 7. 9. 2015, naopak v podání ze dne 5. 2. 2014 žalobkyně uváděla, že již správci daně doložila veškeré požadované doklady a dokumenty.
55. Dne 23. 6. 2016 žalovaný žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi a poskytl jí prostor k vyjádření, na což žalobkyně dne 11. 7. 2016 reagovala podrobným vyjádřením odpovídajícím v podstatné části žalobní argumentaci, zpochybňujícím skutkové i právní závěry žalovaného a požadujícím rozsáhlé doplnění dokazování. K vyjádření připojila listiny dokládající zabavení

jiných PHM v průběhu přepravy, u nichž daňový exekutor vycházel z toho, že žalobkyně ještě jejich vlastníkem není.

56. Následně žalovaný vydal celkem tři rozhodnutí. Prvým z nich zrušil dodatečné platební výměry týkající se zdaňovacích období červenec a srpen 2013, neboť shledal, že žalobkyně v těchto obdobích nevystupovala jako tzv. organizátor přepravy (žalobkyně totiž vystavila faktury za provedenou přepravu PHM předchozím článkům v řetězci, a ty tak byly organizátorem přepravy), a místo plnění se tedy nacházelo v České republice (dodání spjaté s intrakomunitární přepravou předcházelo dodání PHM žalobkyni); toto rozhodnutí nebylo napadeno správní žalobou. Druhým rozhodnutím ze dne 18. 10. 2016, č. j. 45296/16/5300-21442-711315, žalovaný potvrdil dodatečné platební výměry za zdaňovací období únor 2011 až únor 2013 a třetím rozhodnutím ze dne 18. 10. 2016, č. j. 45298/16/5300-21442-711315, změnil dodatečné platební výměry vztahující se ke zdaňovacím obdobím listopad 2010 až leden 2011 a březen 2013 až květen 2013 co do výše doměřené daně a penále. Za kontrolovaná období byla žalobkyni v souhrnu doměřena daň ve výši 145 381 137 Kč a stanoveno penále ve výši 30 476 215 Kč.
57. Ke skutkovému stavu věci žalovaný dodal, že čeští dodavatelé zpravidla sdělovali žalobkyni ceny PHM (bez dopravy) na aktuální týden a žalobkyně provedla objednávku, ve které uvedla, ze kterého terminálu bude odebírat zboží, datum a případně čas nakládky, jméno řidiče, SPZ vozidla a návěsu, požadované množství PHM a místo vykládky. Po uhrazení zálohové faktury si žalobkyně mohla zboží vyzvednout podle pokynů od dodavatelů (byly jí sdělovány přístupové kódy nebo informace potřebné pro jiný způsob ověření). PHM přebírala v jiných členských státech přímo na terminálech rafinérií, přičemž u předání zboží nebyla přítomna žádná z dalších společností zapojených do obchodního řetězce. Žalobkyně PHM dovážela do České republiky, kde po překročení hranic proběhlo celní řízení, PHM byly z hlediska spotřební daně propuštěny do volného oběhu a žalobkyně pokračovala v přepravě do místa vykládky, tj. ke svým čerpacím stanicím nebo čerpacím stanicím svých odběratelů. Ze zjištění žalovaného tedy plyne, že žalobkyně činila objednávky prostřednictvím svých dodavatelů, od nichž také dostávala pokyny nezbytné pro vyzvednutí PHM v jiných členských státech. Žalobkyni také byly sdělovány údaje, jež měla jako přepravce vyplňovat do CMR listů. Jako místo určení byl v CMR listech mnohdy uváděn název a sídlo žalobkyně.
58. Žalovaný napadenými rozhodnutími potvrdil závěr správce daně, že žalobkyně neměla nárok na odpočet daně, neboť místo plnění nebyla v tuzemsku. S ohledem na závěry rozsudků *EMAG* a *Euro Tyre Holding* vycházel žalovaný z toho, že pro posouzení, zda je daně plnění dodáním zboží s místem plnění v tuzemsku, ze kterého je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH, je nutné určit, zda se jednalo o dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je pak klíčové zjistit, zda v rámci dané transakce byla prodávajícím, kupujícím nebo zmocněnou třetí osobou realizována přeprava, a dále je nutno stanovit místo, v němž došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Žalovaný shledal, že žalobkyně prostřednictvím objednávek určovala, odkud a kam budou PHM přepraveny a který den (někdy i v jaký čas), pro zboží si sama jezdila a určovala začátek a konec přepravy zboží, a tak je třeba považovat ji za organizátora přepravy. Právo nakládat se zbožím jako vlastníkem přešlo na žalobkyni dle názoru žalovaného již v okamžiku naložení PHM na její dopravní prostředky, neboť PHM pořizovala od počátku s úmyslem získat je pro sebe, nikoli pro dodavatele nebo subdodavatele zapojené do obchodního řetězce, což je patrné z objednávek, které činila. Žalobkyně stanovila, kam budou PHM přepraveny, a o tom, že byly určeny pro žalobkyni, musely mít povědomí i ostatní články řetězce. V situaci, kdy v rámci obchodního řetězce docházelo k postupnému převodu vlastnického práva ke zboží a kdy jednotlivá dodání byla spojena s jedinou přepravou, žalovaný uzavřel, že přepravu je třeba přičíst k dodání zboží mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyni. Právě toto plnění žalovaný považoval za dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou, a proto pořízení zboží žalobkyni označil za intrakomunitární plnění. Všechna ostatní plnění, která této transakci předcházela, proběhla v jiném členském státě a nebyla předmětem

tuzemské DPH.

59. Argumentaci článkem 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH žalovaný nepovažoval za případnou, neboť toto ustanovení podle něj dopadá na odlišné situace. Skutečnost, že PHM byly přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, měl žalovaný za nepodstatnou, neboť právní úprava DPH a spotřební daně není vzájemně podmíněna a výběr těchto daní je založen na jiných principech. V této souvislosti žalovaný poukázal na rozsudek *BAT*. To, že přepravované zboží podléhalo režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, podle něj nemělo vliv na možnost volně nakládat se zbožím jako vlastníkem, neboť i v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně lze za splnění podmínek daných veřejnoprávními předpisy zboží prodat nebo s ním jinak nakládat v intencích soukromého práva. Osoby uvedené na CMR listech jako příjemci zboží byly dle žalovaného toliko formálními příjemci, nejednalo se však o faktické příjemce zboží, neboť tyto osoby s PHM nikdy nepřišly do kontaktu. Za nadbytečné považoval žalovaný dokazování záznamy a rozhodnutími celní správy o propuštění PHM do volného oběhu, obsahem systému EMCS, elektronickými správními dokumenty či doklady o dopravě zboží podléhajícího spotřební dani, neboť takové dokumenty jsou podstatné pro účely spotřební daně, nikoli pro účely DPH. Napadená rozhodnutí byla doručena zástupci žalobkyně dne 24. 10. 2016.

VIII. Posouzení žaloby soudem

60. Poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, soud napadená rozhodnutí přezkoumal v rozsahu žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s., § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], přičemž při rozhodování vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
61. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátcem 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.
62. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je též dodání zboží nebo převod za úplaty 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].
63. 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 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, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.
64. 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.

65. 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 dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
66. Podle § 16 odst. 1 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012 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. Za pořízení zboží z jiného členského státu se nepovažuje dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou nebo zasílání zboží podle § 18. Pořizovatelem se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu. Podle § 16 odst. 1 ve znění účinném od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 se pořízením zboží pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do členského státu od něj odlišného a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží, b) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo c) zmocněnou třetí osobou.
67. 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 3 téhož ustanovení dodání zboží, které je předmětem spotřební daně, do jiného členského státu plátcem osobě povinné k dani, která není registrovaná k dani v jiném členském státě, nebo právnické osobě, která není registrovaná k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud odeslání nebo přeprava zboží je uskutečněna podle zvláštního právního předpisu, a povinnost platit spotřební daň vzniká pořizovateli v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Podle odstavce 5 citovaného ustanovení dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
68. Podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je správci daně povinná přiznat a zaplatit daň osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.
69. Jak upozornil NSS v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, 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.
70. 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; [...].

71. Podle čl. 14 odst. 1 této směrnice se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
72. 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.
73. 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.
74. Na úvod soud musí konstatovat, že SDEU v odst. 56 rozsudku *A. C.* dal žalovanému zapravdu v tom, že žalobkyně se nemůže úspěšně dovolávat právního režimu regulovaného ustanovením čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii), resp. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, na něž navazují ustanovení § 13 odst. 3 písm. c) a § 64 odst. 3 zákona o DPH, neboť se skutečně vztahují jen na pořízení (dodání) uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení, uskutečněná osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 této směrnice. Žalobkyně však nezpochybňuje, že je plátcem DPH, jejíž všechna pořízení zboží jsou předmětem DPH. Tato ustanovení tak nemají žádný vliv na posouzení místa pořízení zboží žalobkyní v rámci sporných transakcí.
75. Dále je třeba předeslat, že důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně žalobkyni. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátcem 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 *Ecotrade*, bod 63, a ze dne 30. 9. 2010, C-392/09 *Uszodaépítő*, bod 39).
76. 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 průkazu 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).

77. Závěr ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní, za jejíž řádné posouzení odpovídá žalovaný, avšak tuto otázku je vždy nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen primárně objasnit žalobce.
78. V dané věci přitom žalovaný ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 2. 7. 2015 (jíž v souladu s funkcí odvolacího orgánu napravit nedostatek odpovídající výzvy ze strany správce daně, který v prvostupňovém řízení obdobné zjednodušené závěry uvedl jen v seznámení žalobkyně se závěry kontrolních zjištění ze dne 28. 2. 2014 a následně ve zprávě z daňové kontroly) vyslovil důvodné pochybnosti o správnosti místa zdanitelného plnění v tuzemsku, jestliže zjistil, že žalobkyně v případech sporných nákupů PHM, u nichž uplatnila nárok na odpočet, sama svými dopravními prostředky v návaznosti na svou objednávku přepravovala tyto PHM z terminálů v jiných členských státech na své čerpací stanice, popř. svým odběratelům, a cenu dopravy přitom (až na výjimky, kde nárok na odpočet byl uznán) nefakturovala jiným osobám. Uvedené skutečnosti jsou ve světle níže popsané judikatury zcela relevantními indiciemi, které mohou vést k posouzení dodání jako pořízení zboží uvnitř Společenství. Ačkoli samy o sobě nepostačují pro jednoznačné určení, kdy došlo k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník, resp. pro závěr o tom, že pořízení je třeba považovat za pořízení zboží z jiného členského státu, neznamená to, že by nevyvolávaly vážné pochybnosti o tom, zda k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník nedošlo právě předáním, naopak takový závěr se v jejich kontextu jeví být pravděpodobným.
79. Pochybnosti žalovaný nemusel opírat pouze o shora uvedené skutečnosti týkající se toho, kdo nesl náklady dopravy PHM. Z obsahu předložených daňových dokladů totiž plynou i další pochybnosti, neboť některé z nich se jeví být vnitřně rozporné, jelikož datum uskutečnění zdanitelného plnění na fakturách, od nichž byl odvozován nárok na odpočet, bylo deklarováno dnem odpovídajícím naložení PHM na vozidla žalobkyně v jiných členských státech, ačkoliv k vyložení PHM došlo až o jeden či několik dnů později (viz odpovídající zmínky v odst. 29 napadených rozhodnutí). Datum uskutečnění zdanitelného plnění je přitom pojmem definovaným zákonem, pro daný případ dodávek podle kupní smlouvy ustanoveními § 21 odst. 3 písm. a) ve spojení s § 13 odst. 1 zákona o DPH jako okamžik, k němuž bylo na kupujícího převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Datum uskutečnění zdanitelného plnění pro daný případ ani nelze sjednat, jak správně namítá žalovaný ve vztahu k předložené rámcové smlouvě uzavřené se společností H., s.r.o., neboť § 21 odst. 3 zákona o DPH je normou kogentní, speciální k odst. 1 téhož paragrafu, která nepřipouští variantní ani odchylné řešení. Přinejmenším daňové doklady k dodávkám, při nichž se přeprava PHM neuskutečnila v jediném kalendářním dni, tak byly rozporné s údaji v záznamní povinnosti, neboť na jednu stranu deklarovaly tuzemské dodání zboží žalobkyni, avšak v den, kdy PHM byly podle obsahu záznamní povinnosti, ale i souvisejících dodacích listů a dalších dokumentů teprve vyzvednuty v jiném členském státě a ještě nebyly dopraveny do místa určení v tuzemsku. Takové doklady zcela zásadním způsobem znevěrohodňovaly předloženou evidenci a plně odůvodňovaly přenesení důkazního břemene k otázce, že dodané zboží původem z jiných členských států bylo žalobkyni dodáno skutečně v tuzemsku, jak tvrdí, na žalobkyni. Nelze tedy dát za pravdu žalobnímu bodu, podle něž žalovaný neunesl vlastní důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

80. Obdobně nedůvodné jsou i argumenty žalobkyně dožadující se aplikace ustanovení daňového řádu o postupu k odstranění pochybností či o vyhledávací činnosti. Soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že v případě žalobkyně byla zahájena daňová kontrola postupem podle § 87 daňového řádu, k čemuž je správce daně oprávněn přistoupit i namátkově bez nutnosti specifikace jakýchkoli pochybností. Aplikace § 78 ani § 89 daňového řádu tak z povahy věci nepřichází do úvahy, neboť žalobkyní zdůrazňovaná pravidla se týkají jiných procesních institutů, neodpovídají principům, na nichž je provádění daňové kontroly založeno, a neuplatní se ani tehdy, je-li daňová kontrola omezena či zacílena na konkrétní pochybnosti, jež s ohledem na předpokládanou časovou náročnost dokazování nelze řešit cestou postupu k odstranění pochybností.
81. Přisvědčit soud nemohl ani argumentaci žalobkyně namítající porušení ustanovení § 92 odst. 6 a 7 daňového řádu. Ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu v druhé větě skutečně stanovuje správci daně povinnost vyrozumět daňový subjekt o nevyhovění návrhu na provedení dokazování spolu s důvody tohoto nevyhovění. Stejně tak § 92 odst. 7 daňového řádu předpokládá, že správce daně sepiše o hodnocení důkazních prostředků úřední záznam, pokud je neuvádí již v jiné součásti spisové dokumentace. Na rozdíl od představ žalobkyně však daňový řád správci daně neukládá, aby takové vyrozumění daňovému subjektu zaslal jako samostatný dokument, a nevyžaduje dokonce ani to, aby byl daňovému subjektu poskytnut prostor k vyjádření před vydáním prvostupňového rozhodnutí. Naopak již důvodová zpráva k návrhu daňového řádu výslovně předpokládala, že samotné hodnocení důkazů postačí uvést až ve zprávě o daňové kontrole. Pokud přitom k dokazování dochází až v odvolacím řízení (srov. § 116 daňového řádu, který neumožňuje odvolacímu orgánu prvostupňové rozhodnutí zrušit s příkazem, aby správce daně doplnil dokazování a rozhodl znovu – naopak případné doplnění dokazování se musí odehrát v odvolacím řízení), postup žalovaného se řídí ustanovením § 115 daňového řádu. Posledně zmiňované ustanovení pak neukládá žalovanému, aby akceptoval bez dalšího nekončící řetěz návrhů daňového subjektu na doplnění dokazování v návaznosti na seznámení s výsledky dokazování, jež je povinen daňovému subjektu předložit podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Naopak podle odst. 4 tohoto ustanovení se již k důkazním návrhům po uplynutí lhůty stanovené v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy nepřihlíží, což znamená, že daňový subjekt má v zásadě jen jeden pokus na navržení doplňujících důkazů (nemůže své důkazní návrhy uplatňovat po částech a tímto způsobem daňové řízení protahovat). Výjimkou z tohoto pravidla je, jak lze dovodit z rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, pokud žalovaný v návaznosti na podání daňového subjektu či i bez takového návrhu provede další dokazování. Pak je nutno daňový subjekt vyrozumět o vyhodnocení takových důkazů a dát účastníkovi řízení nový prostor, aby mohl reagovat na nastalý posun. Pokud však k takovému posunu nedochází, jelikož žalovaný navrhované důkazy neprovede (jako v tomto případě), je plně v souladu s daňovým řádem, dozví-li se daňový subjekt o vypořádání svých námitek proti předběžnému hodnocení důkazních prostředků žalovaným v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důvodech, proč žalovaný návrhům na doplnění dokazování nevyhověl, až z odůvodnění rozhodnutí o podaném odvolání. Skutečnost, že seznámení se zjištěnými skutečnostmi (žalobkyní označované jako sdělení žalovaného) ze dne 23. 6. 2016 neformulovalo konečné závěry žalovaného a poskytovalo žalobkyni možnost navrhnout další důkazy k prokázání svých tvrzení, na což žalobkyně reagovala obsírným podáním ze dne 11. 7. 2016, tak plně odpovídá požadavkům ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu (ustanovení § 92 odst. 6 a 7 se zde v zásadě neužijí), přičemž v souladu s daňovým řádem je i skutečnost, že se o nevyhovění takto uplatněným důkazním návrhům spolu s důvody takového postupu žalobkyně dozvěděla až z odůvodnění napadených rozhodnutí.
82. Nesprávná je též představa žalobkyně, že v případě neuznání nároku na odpočet žalobkyni měla být vrácena zaplacená DPH jejím dodavatelům, resp. že mělo být prověřováno, zda k vrácení DPH došlo. V situaci, kdy dodavatel uvede neoprávněně DPH na daňovém dokladu, se totiž při výběru takto nesprávně uvedené daně nejedná o situaci nepřípustného dvojího zdanění, popř. porušení zásady neutrality DPH. Povinnost vystavitele faktury odvést v takovém případě DPH totiž vyplývá

z ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH navazujícího na čl. 203 směrnice o DPH, přičemž rozsudky SDEU ze dne 31. 1. 2013, C-643/11 *LVK – 56*, a ze dne 21. 2. 2018, C-628/16 *Kreuzmayr* (dále jen „*Kreuzmayr*“), zároveň pro danou situaci vysvětlily, že z hlediska směrnice o DPH se v takovém případě ve skutečnosti nejedná o daň, takže její výběr správcem daně a současné neuznání souvisejícího nároku na odpočet neodporuje zásadě neutrality. V takové situaci vzniká odběrateli pouze soukromoprávní nárok z titulu bezdůvodného obohacení vůči osobě, jíž takto nesprávně uvedenou daň uhradil (viz *Kreuzmayr*, odst. 48), a teprve pokud by se získání takové náhrady soukromoprávní cestou v případě částek řádně dodavatelem odvedených do státního rozpočtu stalo nemožným nebo nepřiměřeně obtížným (např. z důvodu jeho úpadku), je povinen takové částky vrátit stát, avšak v samostatném řízení odlišném od řízení, v němž je uplatňován nárok na odpočet (obdobně viz rozsudek SDEU ze dne 11. 4. 2019, C-691/17 *PORR*, odst. 40-45). Opravy takto nesprávně vyfakturované daně se přitom může domáhat (z logiky věci jen) vystavovatel faktury v případě, že včas zcela vyloučil nebezpečí ztráty daňových příjmů, a za podmínek stanovených vnitrostátními předpisy (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 4. 2013, C-138/12 *Rusedespred*, bod 27). S ohledem na tyto závěry proto v této souvislosti nelze hovořit ani o porušení § 1 odst. 2 daňového řádu a dalších zásad daňového řízení.

83. Pro další uplatnění žalobní body je klíčové posouzení otázky, zda za zjištěných okolností mohl žalovaný bezpečně konstatovat, že žalobkyně v případě neuznaných odpočtů pořídila zboží z jiného členského státu, resp. vůbec otázky, jaké skutečnosti je třeba hodnotit při závěru o přiřazení přepravy dílčí dodávce zboží v rámci řetězu dodání zboží 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.
84. 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 *A. C.*, 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 jedině 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 ze dne 27. 9. 2007, C-409/04 *Teleos* (dále jen „*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).

85. 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 rozsudek *A. C.*, 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 to, že přeprava PHM probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. 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 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).
86. 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 *A. C.*, 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. Závěry vyslovené v rozsudku *A. C.* stejnou měrou vylučují možnou důvodnost argumentace žalobkyně odkazující na ustanovení § 22 odst. 2 zákona o DPH.
87. Judikatura 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 podmínka týkající se přepravy uvnitř Společenství a 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 *A. C.*, body 70 a 72). Pokud by ovšem právo nakládat s PHM bylo předmětem několika převodů na jednotlivé mezičlánky v řetězci nákupů a prodejů 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 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 poukázal výslovně na to, že žalobkyně 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 nefaktovala. 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 *H.*, bod 48 až 51).

88. 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 Německu, Rakousku, Slovensku nebo Slovinsku, 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 *A. C.*). Na odmítnutí nároku žalobkyně na odpočet DPH by nemělo vliv ani eventuální zjištění, že pořízení zboží v jiném členském státě učinili až její odběratelé v těch případech, kdy dodávky PHM nesměřovaly na čerpací stanice žalobkyně, neboť ani v takovém případě by žalobkyně nenabývala zboží v tuzemsku a nesplňovala by zákonné podmínky pro odpočet DPH na vstupu.
89. Pokud by ovšem právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla žalobkyně až po skončení přepravy na území České republiky, bylo by ještě třeba zkoumat, zda její dodavatelé nabyli právo nakládat se zbožím jako vlastníci 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 dodavatelů 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).
90. Konečně výše uvedená kritéria nejsou použitelná pro situaci, kdy by k nabytí práva nakládat s PHM jako vlastník ze strany žalobkyně došlo v průběhu samotné přepravy. Za takovou situaci přitom SDEU (viz *H.*, 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 (intra-komunitární) 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 případně 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 vlastník 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 obchodu, přičemž však podle SDEU je pro toto posouzení podstatná iniciace obchodu žalobkyní, zálohová úhrada PHM předcházející zahájení přepravy, stejně jako skutečnost, že přepravu realizovala sama žalobkyně na své náklady.

91. 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 vlastník (převádět jej na jiné osoby, přesměrovat dopravu apod.), bylo na místě aplikovat kritéria naznačená SDEU v rozsudku *H.* 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 vlastník ještě před zahájením přepravy (např. naložením zboží do dopravních prostředků žalobkyně), 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 nabyl 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).
92. Žalobkyně tedy nemá pravdu, pokud namítá, že je jedno, zda na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník v okamžiku propuštění PHM do volného oběhu nebo až v okamžiku stočení na jejích čerpacích stanicích či u jejích odběratelů, jelikož všechna tato místa byla v tuzemsku. Nemá ani pravdu, 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 sebedeššího řetězce (lze též poukázat na to, že SDEU se před rozsudkem *A. C.* vyjadřoval pouze ke trojčlánkovým řetězcům sestávajícím ze dvou dodání), nýbrž komplexní posouzení faktického chování a právních vztahů k přeprodávanému 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 *H.*). 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*).
93. Žalovaný v napadených rozhodnutích vyšel z toho, že z provedeného dokazování vyplývá, že na žalobkyni přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník již v okamžiku jejich naložení na její vlastní dopravní prostředky v jiných členských státech a že žalobkyni je třeba považovat za organizátora přepravy. S ohledem na to proto bylo namísto přepravy PHM přičíst dodáním mezi žalobkyní a jejími dodavateli (odst. 43 a 44, resp. odst. 37 a 38 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. Žalovaný tedy vyloučil variantu, že by žalobkyně (či někdo jiný) 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.
94. Jak již soud vysvětlil shora, zjištění, že žalobkyni byly dodány PHM v jiných členských státech ještě před zahájením přepravy, je plně dostačující pro odeprání 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 jejich 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.

95. 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, *H.*, bod 36, či *A. C.*, 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, *A. C.*, bod 75, *H.*, 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 *A. C.*, bod 78, *H.*, 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 (*H.*, bod 39). V návaznosti na judikaturu SDEU (rozsudky ve věci *Enteco Baltic* a *A. C.*) 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).
96. 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, *A. C.*, bod 75, *H.*, 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).
97. 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 *H.*, 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.

98. 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 pořízeních 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.
99. Žalovaný se při podrobném vypořádání výsledků dokazování v napadených rozhodnutích neomezil na prosté ztotožnění naložení PHM do dopravních prostředků žalobkyně s nabytím práva nakládat s PHM jako vlastník, nýbrž se zabýval i obsahem smluvních ujednání žalobkyně s jejími dodavateli. K této skutečnosti správce daně získal rámcovou smlouvu uzavřenou mezi žalobkyní a společností K. F. D. s.r.o. a posléze žalobkyně dodatečně doložila rámcovou smlouvu se společností H., s.r.o. (byť tu žalovaný nepovažoval za důvěryhodný důkaz). Žalovaný též prostřednictvím dožádání provedl výslech jednatelů dodavatelských společností, který podrobně vyhodnotil v odůvodnění napadených rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že vše nasvědčuje tomu, že na žalobkyni skutečně přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník již v jiných členských státech.
100. Ve většině jeho hodnocení provedených důkazů mu soud dává za pravdu a odkazuje na jeho argumentaci v napadených rozhodnutích, která je přesvědčivá a založená na důkladné analýze shromážděných podkladů a ve svém celku (dílní nedostatky při přepjatě striktním hodnocení výpovědí svědků nejsou způsobitelné přijaté závěry) ji nelze kvalifikovat jako libovolný postup odporující principům hodnocení důkazů stanoveným v § 8 odst. 1 a 2, § 92 odst. 2 či § 93 odst. 2 daňového řádu. Naopak, soud dospěl k závěru, že argumentace v napadených rozhodnutích ob stojí i v konfrontaci s odpověďmi SDEU na předběžné otázky ve věcech *A. C.* a *H.*,

s přihlédnutím k dílčím korekcím a rozvinutí (aniž by se však jednalo o zásadní doplňování) uvedenému v odůvodnění tohoto rozsudku.

101. Zjištěné skutečnosti nenasvědčují tomu, že by žalobkyně při dodávkách PHM ze zahraničí vystupovala jen jako dopravce. Údaje o identifikaci vozidel a řidičů použitých k přepravě žalobkyně musela předávat přes své dodavatele předchozím článkům řetězce tak, aby bylo možné dodržet striktní podmínky pro převoz PHM v režimu podmíněného osvobození od daně a zároveň aby jí zajistili zpřístupnění dodávaných PHM na terminálech v jiných členských státech. Nejedná se tedy o okolnost umožňující od sebe odlišit prostého dopravce od osoby nabývající právo nakládat s převáženým zbožím jako vlastník již od počátku. Není přitom pravdou, že by žalobkyně určovala jen místo, do něž budou PHM převáženy (což by také nebyla okolnost umožňující rozlišit, zda k dodání došlo před či po skončení přepravy). Z doložených objednávek i popisu realizace transakcí jednatelem žalobkyně i vyslechnutými svědky shodně vyplývalo, že žalobkyně si při iniciaci obchodu vybírala i místo, odkud budou PHM dopravovány, a to nejen z hlediska toho, zda budou dopravovány z tuzemska či jiného členského státu, ale též z kterého zahraničního terminálu (samozřejmě pokud ten který dodavatel v danou dobu nabízel více míst odběru). Z nabídkových listů přitom vyplývalo, že ceny se lišily podle jednotlivých terminálů označených názvem města, ceny při odběru v jiných členských státech byly zpravidla nižší než v případě dodávek z tuzemských terminálů a všechny ceny byly uváděny bez přepravy. Žalobkyně přitom přepravu nefakturovala a odebírala PHM za cenu bez přepravy, přičemž v objednávkách určovala, z kterého terminálu budou PHM odebrány. Skutečnost, že žalobkyně neměla volný přístup k PHM před uhrazením zálohy (že až poté jí byly předány přístupové kódy a přesné údaje o místě nakládky), přitom není důvodem, z něž by bylo možné dovozovat, že vyzvednutím PHM k nim nenabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník. Žalobkyně netvrdí, že tyto údaje dostala až po propuštění zboží do volného oběhu či po vyložení PHM. To by ostatně bylo absurdní.
102. Uvedený postup tak nelze než popsat slovy, že dodavatelé žalobkyni nabídli, kde jí mohou zboží poskytnout a v jakých cenových relacích, s tím, že v případě objednání přepravy bude nutné cenu navýšit (v blíže nespecifikovaném rozsahu), a žalobkyně na to reagovala objednávkou, v níž uvedla, odkud si zboží vyzvedne, a dále specifikovala, kdo a jakou dopravní soupravou si za žalobkyni pro PHM dojede. Dodavatelé pak žalobkyni prostřednictvím předchozích článků řetězce zajišťovali nezbytný servis potřebný z hlediska realizace přepravy v souladu s regulací v oblasti spotřební daně (nasmlouvání oprávněného příjemce, který zajistil vystavení přepravních dokladů v režimu podmíněného osvobození a posléze propuštění zboží do volného oběhu) a požadavků provozovatele terminálu. Právě kombinace skutečností, že si žalobkyně s přihlédnutím k nabídkovým cenám vědomě vybrala, že půjde o PHM z jiného členského státu, s fakty, že si v zahraničí PHM sama vyzvedla (a to navíc vlastními dopravními prostředky, byť totéž by platilo i pro jí objednanou a hrazenou přepravu), a od počátku tak tyto PHM vezla pro vlastní potřebu (ani v případech, kdy PHM nebyly určeny pro její čerpací stanice, netvrdí, že by PHM nenabyla do vlastnictví a že byla jen přepravcem objednaným jejími zákazníky), svědčí o tom, že žalobkyně PHM nabyla již v jiných členských státech. Stejnou logikou to přitom platí i pro předchozí články obchodního řetězce, které ani přepravu do tuzemska nenabízely, pokud by si ji žalobkyně u nich neobjednala a nezaplatila (samostatně či prostřednictvím přírážky k nabídkové ceně). Ty tedy v souladu s logikou rozsudku *EMAG* v těchto případech skutečně realizovaly pouze vnitrostátní dodání zboží v těchto jiných členských státech. Skutečnost, že podle výpovědi svědků jejich vlastní dodavatelé požadovali, aby zajistili přepravu PHM, tento závěr nijak nezpochybňuje, naopak skutkově zcela (až na počet subjektů v řetězci) odpovídá např. situaci řešené SDEU v rozsudku *Teleos*. Předchozí článek v řetězci poskytl české DÍČ svému dodavateli spolu s informací, že PHM dopraví do České republiky, avšak ještě předtím v rozporu s tím, co tvrdil svému dodavateli, došlo k přeprodání zboží dalším subjektům v řetězci a teprve žalobkyně PHM z jiného členského státu odvezla. Je přitom nadbytečné při posuzování daňové situace žalobkyně zjišťovat, zda prvotní

dodavatel byl o následných přepravech před zahájením přepravy PHM informován (jako v případě řešeném v rozsudku *VSTR*) či nikoliv (jako v případě *Teleos*).

103. Jelikož úhrada přepravy údajně zajišťované předchozími články řetězce nikdy neproběhla, lze důvodně vycházet z toho, že tyto předchozí články ani žalobkyni přepravu nezajišťovaly a žalobkyně nebyla v pozici původně pouze nasmlouvaného přepravce, který až v průběhu přepravy získal zájem o přepravované zboží a od tehdejšího posledního článku řetězce jej koupil. Tomu ostatně zjevně odporuje skutečnost, že to byla žalobkyně, kdo PHM na počátku objednával a hradil za ně zálohovou platbu, v návaznosti na kterou jí teprve bylo zpřístupněno zboží poskytnutím přístupových kódů platných na zahraničním terminálu. Kdyby byla žalobkyně pouhým dopravcem, vůbec by přece neměla důvod hradit z vlastních prostředků zálohovou platbu za cizí zboží, jež bude jenom přepravovat. Žalovaný má kromě toho pravdu v tom, že pokud by žalobkyně jiné osobě (dodavatel) poskytla přepravní službu, byla povinna mu ji také vyfakturovat a odvést z ní příslušnou DPH (ledaže by službu poskytla zdarma, což však není obvyklé). Rozhodně se nejednalo o formální záležitost, jak to žalobkyně prezentuje, resp. pokud by se jevilo, že taková fakturace má jen formální povahu, pak by to i při její existenci mohlo vést k vážným úvahám, zda takovým postupem není formálně pouze zastírán skutečný stav. Obdobně by museli dopravu fakturovat její dodavatelé svým nadřízeným dodavatelům atd. až k tomu článku řetězce, který sám pořídil zboží v jiném členském státě a zajistil (zorganizoval, uhradil) jeho přepravu do České republiky, a proto ji z ekonomického hlediska neměl důvod hradit předchozímu článku. Skutečnost, že by žalobkyně od někoho z předchozích článků řetězce dostala za realizovanou přepravu zapláceno, však nebyla ani v nejmenším prokázána, žalobkyně naopak tvrdila, že takové úhrady by byly jen administrativní komplikací.
104. Jako dopravce by navíc žalobkyně měla zájem na tom, aby příjemce na CMR listech přepravovaných PHM vyznačil převzetí tohoto zboží, neboť jinak by žalobkyně mohla čelit obtížím při dokazování, že závazek z přepravní smlouvy splnila a že neodpovídá za eventuálně tvrzenou ztrátu přepravovaných PHM. Na CMR listech však kolonka pro potvrzení příjemce zásadně není vyplněna, což také nasvědčuje tomu, že žalobkyně PHM přepravovala výhradně pro sebe, potvrzení proto nepotřebovala a CMR listy byly vystavovány jen kvůli dokladování pohybu zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v souladu s údaji deklarovanými celním úřadům. Tomu ostatně odpovídá tvrzení vyslechnutých svědků z řad jednatelů dodavatelů, že oni CMR listy k ničemu nepotřebovali a nepřicházeli s nimi do styku, jež podporuje závěr žalovaného, že žalobkyně nebyla v pozici přepravce svých dodavatelů. Z tohoto důvodu proto vystavované CMR listy ani nemohou být relevantním důkazem o tom, že by si dopravu objednali u žalobkyně prostřednictvím mezilehlých článků řetězce v nich uvedení příjemci, oprávnění příjemci či odesílatelé. Pokud žalobkyně namítá, že potvrzení CMR listů nepotřebovala, protože skutečnost, že PHM „přešly přes jejich příjemce“, měla doložena potvrzením příjemce o ukončení přepravy a dalšími dokumenty spojenými s přechodem PHM na území České republiky, má pravdu jen částečně, neboť s potvrzením o přijetí zboží mimo CMR list není spojena presumpce bezvadného dodání zboží a přenos důkazního břemene ve vztahu k řádnému splnění závazku z přepravní smlouvy. Nehledě na to, ač údaje v CMR listech mohou být podstatné pro účely administrace a výběru spotřební daně, význam těchto údajů není určující pro samotný výběr DPH. Obdobné hodnocení vyslovené žalovaným v odst. 28 napadených rozhodnutí přitom nelze ztotožňovat se závěrem o účelovosti postavení oprávněného příjemce, jak se žalobkyně snaží namítat ve své žalobě. Naopak jako doklad o skutečné trase intrakomunitární přepravy může dobře sloužit opakovaně uváděný údaj v CMR listech o místu vykládky zboží odpovídající sídlu žalobkyně, resp. v mnoha případech uvádějící i název žalobkyně (např. *H., N., CZ*). Byť není přímo dokladem o tom, kdo měl právo nakládat se zbožím v průběhu přepravy jako vlastník, nasvědčuje tomu, že zboží si od počátku žalobkyně přepravovala pro sebe a že i předcházející články v řetězci mohly v řadě případů přinejmenším očekávat, že zboží je pořizováno pro ni, a to zejména v situaci, kdy žalobkyně neprovozovala daňový sklad, a proto v CMR listech zjevně nemohla figurovat

z tohoto důvodu. Je však pravdou, že tato skutečnost ještě sama nestačí k závěru, že právo nakládat se zbožím jako vlastník žalobkyně nabyla již v jiných členských státech, a že předcházející dodání v řetězci se tak uskutečnila mimo daňové území České republiky.

105. Ve vztahu k CMR listům soud též dodává, že skutečnost, že celní správa považovala tyto dokumenty za dostačující pro propuštění PHM do volného oběhu, ještě neznamená, že tyto dokumenty jsou svým obsahem adekvátní uplatněnému požadavku žalobkyně na odpočet z takto přijatých plnění v tuzemsku. V tomto směru byl žalovaný povinen hodnotit jiné (další) skutečnosti, a proto závěr orgánů celní správy [z hlediska DPH obhajitelný tak jako tak patrně i s ohledem na povinnost vyměřit daň z důvodu vystavení dokladu uvádějícího daň ve smyslu již zmiňovaného § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH] pro něj nepředstavuje závazné posouzení předběžné otázky, z nějž by byl povinen slepě vycházet. Pokud žalobkyně dále namítá, že až na případné výjimky způsobené administrativním pochybením nedisponuje originály CMR listů určenými pro příjemce zboží, soud konstatuje, že všechny kopie CMR listů založené ve správním spise jsou opatřeny razítkem s textem „*Kopie souhlasí s originálem*“ opatřeným parafou pracovníka správce daně, bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala, že pořízené kopie nepocházejí od ní nebo že samy byly pořízeny z kopií předložených žalobkyní (samotné protokoly z daňové kontroly nejsou v této otázce dostatečně konkrétní). I kdyby však žalobkyně měla pravdu v tom, že (početné) kopie CMR listů pro příjemce neodpovídají originálům CMR listů v jejím držení, soud má za to, že pro závěry žalovaného není druh stejnopisu, jímž žalobkyně disponuje, až tak zásadní, neboť tyto závěry jsou podepřeny dostatečně jinými skutečnostmi (popisem obchodního modelu jednatelem žalobkyně a vyslechnutými jednatelem dodavatelů, obsahem e-mailové komunikace s dodavatelem, absencí fakturace přepravy, rámcovými smlouvami atd.). Skutečnost, že na CMR listech bylo zpravidla potvrzováno odebrání průvodního dokladu pro přepravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (AAD) oprávněným příjemcem po překročení hranice, nepotvrzuje, že uvedený subjekt zároveň nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník, resp. že byl skutečným příjemcem přepravovaného zboží z pohledu DPH, neboť tento záznam pouze potvrzuje realizaci úkonů souvisejících s veřejnoprávní regulací přeshraničního pohybu zboží podmíněně osvobozeného od spotřební daně, jež však podle SDEU nemá na okamžik dodání zboží z hlediska DPH vliv.
106. Veškeré vnější projevy chování aktérů obchodního řetězce tedy odpovídají závěru žalovaného, z nějž vyšel v napadených rozhodnutích, a odlišné skutečnosti nabízené žalobkyní pouze vypovídají o postupu, jenž byl realizován v souvislosti se zajištěním převozu PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, resp. s přihlédnutím k veřejnoprávní regulaci v zákoně o PHM, jež však samy o sobě nebyly a nejsou určující pro soukromoprávní nakládání s PHM. I když zákon o PHM zakazoval nabývat (v tuzemsku) PHM od osob, jež nebyly registrovaným distributorem PHM či provozovatelem čerpací stanice, samotné nabytí PHM od jiné osoby by nebylo neplatným nabytím vlastnického práva a ani by nebyl důvod jej nepovažovat za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH, nanejvýš by mohlo zakládat odpovědnost za správní delikt podle § 9 odst. 9 zákona o PHM. Zákon o spotřebních daních pak nabývání vlastnického práva a podle SDEU ani práva nakládat se zbožím jako vlastník také nereguloval (a ani regulovat nemohl). Skutečnost, že v průběhu obchodu bylo podle tvrzení žalobkyně nutné respektovat pokyny oprávněného příjemce zboží pro účely spotřební daně, není způsobila zpochybnit nabytí zboží žalobkyní již v době jeho naložení v jiných členských státech. I v případě, že by žalobkyně PHM nabyla přímo od skladovatele v jiném členském státě bez prostředníků, musela by v případě přepravy PHM v režimu podmíněného osvobození od daně z důvodu regulace v zákoně o spotřebních daních využít služeb oprávněného příjemce (sama toto postavení neměla) a postupovat v souladu s tím, co oprávněný příjemce ohlásil celnímu úřadu, pokud by nechtěla riskovat zabavení PHM z důvodu porušení pravidel tohoto režimu.
107. Zcela určujícím nemůže být ani úmysl žalobkyně a jejích dodavatelů obchodovat se zbožím v tuzemsku. Určení místa plnění v případě dílčích dodávek v rámci řetězového dodání s jedinou

intrakomunitární přepravou je komplexní právní otázkou, jak vyplývá z předchozí rekapitulace (zejména) judikatury SDEU. Deklarované přesvědčení žalobkyně a jejích dodavatelů (korespondující i vystavovaným daňovým dokladům), že obchodovala v tuzemsku, ještě není dostatečným podkladem pro závěr, že se místo plnění u přijatých dodání z hlediska DPH skutečně muselo nacházet v tuzemsku (takový závěr se nabízí snad jen ve vztahu ke spotřební dani z minerálních olejů, a to jen z důvodu, že příslušné údaje byly celnímu úřadu deklarovány, pokud jde o transakci, při níž byly PHM přepraveny přes hranice, odlišně od skutečnosti vnímané očima právní úpravy DPH a potažmo soukromého práva). Pokud žalobkyně a její dodavatelé chtěli takto obchodovat, avšak průběh ekonomických transakcí naplánovali způsobem popsaným shora v odst. 102, dostala se jejich vůle do rozporu s obsahem jimi činěných úkonů. Protože z hlediska pravidel DPH je však rozhodující objektivní stránka chování ekonomických subjektů, nemůže tato vůle převážet a nemůže popřít pravidla plynoucí z právní úpravy tak, jak ji vyložil SDEU.

108. Takto vystavované doklady tak mohou pouze dokládat, že žalobkyně i její dodavatelé jednali v právním omylu o daňových důsledcích svých právních úkonů (soud přitom nehodlá tvrzený úmysl zpochybňovat, ostatně takto nepostupoval ani žalovaný a opačnému závěru v případě žalobkyně nic nenasvědčuje). V této souvislosti ovšem SDEU vyložil v reakci na předběžné otázky zdejšího soudu v rozsudku *H.* (viz odst. 54 až 60), že ani případný omluvitelný omyl žalobkyně vyvolaný nejasnou právní úpravou, která by eventuálně umožňovala více výkladových variant, neumožňuje v takovém případě aplikovat zásadu *in dubio mitius* a v individuálním případě aplikovat výhodnější výklad unijního práva ve prospěch žalobkyně, který by se dostal do rozporu s tím, jak má být unijní právo vykládáno podle závazného názoru SDEU. Ostatně aplikovatelnost zásady *in dubio mitius* v případě žalobkyně lze do jisté míry zpochybnit i tím, že související dílčí otázky již byly SDEU vyřešeny v době, kdy ke sporným dodávkám došlo (rozsudky *BAT*, *EMAG*, *Euro Tyre Holding*, *Teleos*, popř. i *VSTR*), pouze dosud ještě nebyly tyto dílčí střípky složeny do ucelené mozaiky.
109. Z hlediska rozsahu dokazování dává soud za pravdu žalovanému, že důkazní prostředky dokládající zabavení přepravovaných PHM celním úřadem v rámci exekuce proti deklarovanému oprávněnému příjemci nebyly pro rozhodnutí o daňové povinnosti žalobkyně relevantní. Skutečnost, že se týkaly jiných dodávek, než které jsou předmětem napadených rozhodnutí, vylučuje přímou a podstatně oslabuje nepřímou použitelnost právních závěrů v nich učiněných pro žalovaného, nehledě na to, že byly vydány správním orgánem odlišným od něj. Už to je důvodem, proč ani soud nepovažoval za potřebné těmito listinami provádět důkaz. Co je však podstatnější, možnost zjištění skutečného vlastníka přepravovaných PHM v případě řetězových dodávek je skutečně komplikovaná a bez důkladné analýzy všech souvisejících podkladů není možná. Pokud v daném případě nebyl veden spor o vlastnictví zabavených PHM, nelze ani očekávat, že celní úřad takto detailní analýzu prováděl. Zda přitom zabavení PHM předcházela taková analýza či zda byla učiněna alespoň následně v rámci naznačeného sporu, žalobkyně netvrdila, odpovídající důkazy nepředkládala, a proto právní závěr celních úřadů založený na spíše povrchním vyhodnocení listin bez podrobné analýzy jejich souladu s objektivní skutečností nebyl důvod v nynějším daňovém řízení zohledňovat, a to ani s odkazem na eventuální legitimní očekávání, jež by z tohoto postupu chtěla žalobkyně dovozovat, neboť pro to nebyly splněny podmínky.
110. V této souvislosti by mohlo být podstatnější spíše to, jak se účastníci zabavením PHM dotčeného řetězového obchodu zachovali z hlediska soukromoprávního, tj. zda v takovém případě byly žalobkyni vráceny uhrazené zálohy s tím, že tím vzniklou ztrátu nesly s odkazem na smluvní ujednání předcházející články řetězce či nikoliv. Taková skutečnost by totiž v kombinaci s informací, v jakém bodě přepravy došlo k zabavení PHM (zda před uvolněním do volného oběhu či až poté), mohla vypovídat jak o okamžiku, kdy na žalobkyni přešlo nebezpečí škody na zboží, tak zprostředkovaně i o okamžiku, kdy k přepravovaným PHM nabyla právo nakládat jako vlastník. Žalobkyně však ani netvrdila, že se jednalo o dodávky od totožných dodavatelů, ve vztahu k nimž byla napadenými rozhodnutími doměřena DPH (z předložených listin taková totožnost nebyla

zjistitelná), ani nebylo patrné, zda se vzájemné smluvní podmínky od té doby nezměnily. Přitom s ohledem na možnost v obchodních vztazích nabýt vlastnické právo ke zboží od nevlastníka je klíčový zejména smluvní vztah mezi žalobkyní a jejím dodavatelem. Takže ani z tohoto hlediska nebyly žalobkyní v průběhu daňového řízení předloženy takové informace, jež by vyžadovaly, aby tyto listiny byly provedeny k důkazu.

111. Podstatné nebylo ani nevyžádání stanovisek finančních orgánů jiných členských států, jak byla vyměřena DPH k předmětným dodávkám na jejich území, neboť směrnice o DPH nebrání tomu, aby české daňové orgány mohly jednostranně podrobit určité plnění jinému daňovému zacházení z hlediska DPH než jiné členské státy (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 6. 2020, C-276/18 *Krak V et Marek Batko*, odst. 46 až 53). Rozhodné je totiž dosažení správné aplikace unijních pravidel výběru DPH a odlišné chování jiných členských států k těžce transakci nemůže nutit k postupu v rozporu se směrnicí o DPH státy ostatní. Proto ani zjištění, že daňové orgány vybraly DPH v souladu s údaji tvrzenými daňovými subjekty a nehodlají na tom nic měnit ani po případném seznámení se zjištěními učiněnými českým správcem daně, by nemohlo bránit žalovanému vyhodnotit provedené důkazy shora popsáním způsobem. Z tohoto důvodu tak nemůže být vadou s vlivem na zákonnost napadených rozhodnutí ani to, pokud by správce daně či žalovaný porušili svou povinnost plynoucí z čl. 13 nařízení Rady EU č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daní z přidané hodnoty předat z moci úřední příslušným orgánům jiných členských států informaci o tom, že podle jejich vyhodnocení vznikla článkům v řetězci předcházejícím žalobkyni povinnost přiznat a odvést DPH v těchto jiných členských státech.
112. Není ani patrné, jak by k řádnému zjištění skutkového stavu mohli s ohledem na již provedené výsledky jednatelů dodavatelských společností přispět výsledky řidičů cisteren, u nichž rozhodně nelze očekávat znalost smluvních ujednání uzavřených mezi žalobkyní a jejími dodavateli. Samotná nutnost potvrzení převozu PHM do tuzemska oprávněnými příjemci pro účely vyměření spotřební daně v okamžiku propuštění PHM do volného oběhu pak není pro napadená rozhodnutí relevantní (tento závěr žalovaného potvrdil i SDEU), proto žalovaný nemusel řidiče vyslýchat ani k této otázce. Byť se soud neztotožňuje s tím, že řidiči nemohli být vyslechnuti proto, že žalobkyně nesdělila jejich osobní údaje (jednak k tomu nebyla ani vyzvána a jednak jde o údaje, které by správce daně za pomoci údajů o osobách zaměstnaných žalobkyní a údajů v CMR listech a dalších dokladech mohl zjistit i v případě její nedostatečné spolupráce), jejich výslech považuje za neúčelný, neboť by mohl sloužit pouze k potvrzení skutkových okolností, jež již byly zjištěny z tvrzení jednatele žalobkyně a jednatelů dodavatelů, jejich e-mailové komunikace, popř. z obsahu CMR listů.
113. Za nedostatek soud nepovažuje ani neopakování pokusu o vyslechnutí jednatele společnosti K. F. D. s.r.o., neboť v případě této společnosti se podařilo zajistit rámcovou smlouvu, která upravovala vzájemné vztahy při obchodu s PHM se žalobkyní. V kombinaci s informacemi poskytnutými jednatelem žalobkyně, z nichž nevyplývalo, že by se obchodní model spolupráce s touto společností nějak zásadně odlišoval od spolupráce se zbylými dodavateli, a s obsahem poskytnuté e-mailové komunikace je možné provedení tohoto výsledku považovat za nadbytečné. Nadbytečný byl konečně i výslech jednatelů subjektů vystupujících jako články řetězce předcházející dodavatelům žalobkyně, neboť jak již soud uvedl, pro posouzení okamžiku nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníkem je klíčové právě smluvní ujednání s bezprostředním dodavatelem. Zároveň pak platí, že v případě, že se daňové subjekty nechovají v souladu se smluvním ujednáním, je třeba dát při daňové kvalifikaci obchodních operací přednost objektivně zjištěnému skutkovému stavu a skutečnému jednání ekonomických aktérů. Toto zjištěné chování shrnuté v odst. 102 tohoto rozsudku přitom plně svědčí právní kvalifikaci uplatněné v napadených rozhodnutích žalovaným.
114. Pokud jde o smlouvu se spřízněnou společností H., s.r.o., zde se soud ztotožňuje se žalovaným, že je zcela nedůvěryhodným dokumentem, neboť žalobkyně žádným způsobem až do okamžiku seznámení se zjištěními učiněnými v odvolacím řízení nedala jakýmkoliv způsobem znát, že by taková smlouva kdy existovala, přičemž stejně se chovala v rámci vlastní daňové kontroly

i společnost H., s.r.o. S touto rámcovou smlouvou žalobkyně vyrukovala teprve v okamžiku, kdy zjistila, že její ostatní argumentaci žalovaný nedopřál sluchu, přičemž ustanovení této smlouvy jsou formulována právě z hlediska rozhodných skutkových okolností zcela jinak, než odpovídá všem ostatním v řízení dohledaným rámcovým smlouvám, jež si jsou naopak poměrně podobné. Žalobkyni přitom nic nebránilo si takový dokument účelově vytvořit v reakci na v té době již nastíněnou argumentaci žalovaného a správce daně. Soud tedy nepovažuje argumentaci žalobkyně touto smlouvou za důvodnou a naopak přisvědčuje v tomto směru argumentaci žalovaného, která se neomezuje pouze na odkaz na osobní provázanost obou společností, ale podle obsahu správního spisu vychází i z dalších okolností předložení tohoto důkazu.

115. Obdobně nedůvěryhodná se například jeví v části hovořící o místě převodu ekonomického vlastnictví na žalobkyni i výpověď Ing. M. D., která se co do popisu obchodní spolupráce liší od popisu dříve vyslechnutých svědků, přičemž z doprovodných informací dožádaného správce daně a časové souslednosti se jeví, že byla ovlivněna skutečností, že svědkova společnost jen několik měsíců před uskutečněním výslechu sama čelila vydání zajišťovacích příkazů, patrně z obdobných důvodů jako žalobkyně. Svědkova výpověď o otázce okamžiku, resp. místa dodání zboží tak měla význam i pro daňové řízení jeho vlastní společnosti, a i proto je třeba k ní přistupovat s nedůvěrou.
116. V každém případě však soud zdůrazňuje, že je třeba v rámci hodnocení svědeckých výpovědí rozlišovat mezi skutkovými tvrzeními a právním hodnocením, resp. názorem svědků. Tyto dvě roviny však žalobkyně zcela směšuje, a to i ve své další žalobní argumentaci (a obdobně i žalovaný v napadených rozhodnutích). S ohledem na skutečnost, že určení místa plnění v případě dílčích dodávek v rámci řetězového dodání s jedinou intrakomunitární přepravou je komplexní právní otázkou, jak bylo nastíněno shora, nelze odpovědi svědků hovořících o dodání PHM v tuzemsku považovat za směrodatné, neboť z povahy věci nemohou být ničím jiným, než právě vyjádřením určitého vnitřního přesvědčení svědků o právním režimu sporných dodávek. Svědecká výpověď však má sloužit ke zjištění skutkových okolností, a nikoliv jejich právních názorů. Stejně tak právní závěr o místě plnění nelze navázat na konkrétní důkaz, jak žalobkyně požaduje, nýbrž na konkrétní zjištěné skutkové okolnosti, z nichž tento právní závěr plyne, a teprve tyto skutkové okolnosti mohou mít pramen v konkrétních provedených důkazních prostředcích. Z obsahu výpovědí tak bylo třeba se zaměřit především na odpovědi popisující dohodnutý režim vztahů mezi dodavatelem a žalobkyní a na výpověď o okolnostech, jež určovaly oprávnění jich samotných či žalobkyně rozhodovat o právním osudu zboží, a o tom, zda tyto okolnosti nastaly před zahájením přepravy, v jejím průběhu nebo až po jejím skončení. V případě odpovědí vyslovujících právní závěry pak bylo namísto směřovat dotazy na skutkové okolnosti, o něž svědci takové hodnocení opírají. Právě na základě takových zjištění totiž bylo možné posoudit okamžik, kdy bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníkem na žalobkyni, popř. předtím na tyto dodavatele, a v jakém časovém vztahu tento okamžik byl vzhledem k časovému průběhu přepravy PHM. Samotné právní domněnky svědků totiž dostačující opěrný bod nepředstavují. Důkazní břemeno přitom v tomto směru skutečně tížilo žalobkyni a bylo na ní, aby se vhodnými dotazy na svědky v případě nespokojenosti s konkrétností jejich výpovědi pokusila klíčové skutečnosti objasnit, a prokázala tak okamžik dodání zboží ve vztahu k průběhu jeho přepravy, neboť skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly plně opravňovaly žalovaného k tomu, aby se nespokojil s údaji plynoucími z daňových dokladů a vyzval žalobkyni k prokázání jejího tvrzení o místu zdanitelného plnění sporných dodávek. Byť lze souhlasit s tím, že už samotný žalovaný měl dbát o to, aby svědkové byli dotazováni i na konkrétní skutkové důvody, na nichž založili své deklarované přesvědčení o realizaci obchodů v tuzemsku, v konečném důsledku to je žalobkyně, kdo nesl v dané souvislosti důkazní břemeno a kdo měl prostor pokládat doplňující dotazy svědkům tak, aby dosáhl unesení důkazního břemene. Ostatně žalovaný v konečném důsledku ani nebyl povinen předvolaným svědkům klást otázky a mohl se omezit pouze na poskytnutí příslušných poučení a přenechání prostoru žalobkyni k dotazům (srov. § 96 daňového řádu), neboť se jednalo o svědky navržené žalobkyní a bylo na ní, aby využila jejich potenciál.

117. V tomto směru však svědci nic významného nevyprávěli, což platí i pro svědka N., u nějž žalovaný správně vyhodnotil, že jeho slova o jednoznačné realizaci obchodů v České republice jsou *de facto* právním (a navíc nepodloženým) hodnocením, a nikoliv výpovědí o skutkových okolnostech. Jedinou výjimkou je případ svědka M. V. ze společnosti M.V.- P. T. s.r.o., který výslovně uvedl, že žalobkyně nebyla v průběhu přepravy až do uvolnění zboží do volného oběhu oprávněna vydat pokyn k dispozici se zbožím (k prodeji PHM jiné osobě či ke změně státu určení PHM). Žalovaný toto tvrzení relativizoval konstatováním, že se jedná pouze o svědkův názor, který ve skutečnosti souvisí s nutností dodržet určité procedury podle zákona o spotřebních daních, než je možné zboží zatížené spotřební daní dále prodávat (odst. 40 a 33 napadených rozhodnutí). Takové hodnocení ale nebylo adekvátní, neboť není vyloučeno, že si žalobkyně s dodavatelem dohodla právě okamžik uvolnění zboží do volného oběhu jako okamžik, od nějž bude moci s přepravovanými PHM nakládat podle vlastní volby, třebaže bez takové dohody by veřejnoprávní regulace na okamžik dodání zboží nemohla mít vliv. Svědek uvedl, že se žalobkyní neměl uzavřenou písemnou (rámcovou) smlouvu, proto se o obsahu vzájemných smluvních ujednání žalovaný mohl dozvědět právě z výslechu svědka. Ani některé ze souběžně uváděných skutečností (obsah rámcové smlouvy se společností G. s.r.o., ve fakturách uváděný odkaz na číslo dodacího listu vystaveného skladovatelem PHM v jiném členském státě při naložení PHM na vozidla žalobkyně), by samy o sobě neumožňovaly dostatečně přesvědčivý závěr, že tvrzení svědka není pravdivé. V obchodních vztazích je možné platně nabýt vlastnické právo od nevlastníka, nehledě na skutečnost, že z hlediska DPH je významné ekonomické vlastnictví, jež se od právního může lišit (typicky v případě nerespektování výhrad vlastnického práva), a použití jednoznačného identifikátoru dodávky v podobě čísla dokumentu vydaného předchozími články řetězce samo o sobě nic o okamžiku nabytí ekonomického vlastnictví nevypráví. Nicméně v kombinaci se skutečností, že náklady veškeré dopravy nesla žalobkyně ze svého, aniž by ji fakturovala svému dodavateli, že tedy nebyl uzavřen žádný vztah ve formě přepravní smlouvy (na rozdíl od jiných dodávek od totožného dodavatele), stejně jako se zjištěním, že v objednávkových e-mailech žalobkyně dodavateli sdělovala jen místo, odkud budou PHM nakoupeny, již tyto skutečnosti znevěhodňují toto tvrzení svědka do té míry, že ani podle soudu z něj nelze vycházet. Také skutečnost, že PHM od naložení do vozidel žalobkyně až do vyložení na jejích čerpacích stanicích či u jejích zákazníků tato vozidla neopustila a nedošlo přitom ani ke změně cíle soupravy oproti původně předpokládanému, přitom je nepochybně další indicií, která svědčí závěru žalovaného, že k dodání PHM žalobkyni došlo nejpozději s naložením na její vozidla, a nikoliv až později v průběhu přepravy. Samotná skutečnost, že žalobkyně nemohla být z důvodu právní úpravy v oblasti spotřebních daní v přepravním dokumentu vydaném k přepravě PHM v režimu podmíněného osvobození uvedena jako příjemce (takovým subjektem mohl být jen tzv. oprávněný příjemce) a takto byla uvedena teprve až v přepravním dokumentu k PHM po jejich propuštění do volného oběhu, na tento závěr nemůže mít vliv, neboť z ničeho neplyne, že by byla projevem soukromoprávních transakcí s přepravovanými PHM – je pouze projevem související veřejnoprávní regulace, která podle SDEU není pro posouzení okamžiku nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníkem rozhodující. Ve výsledku tak lze se žalovaným souhlasit, že žalobkyně neprokázala (ač měla možnost klást svědkům otázky), že by skutečně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastníkem až po skončení přepravy v tuzemsku.
118. Konečně lze podotknout, že ani v případě připuštění pravdivosti výpovědi svědka M. V. a eventuálního prokázání, že i v případě ostatních dodavatelů nabyvala žalobkyně oproti předpokladu žalovaného právo nakládat se zbožím jako vlastníkem v průběhu přepravy, by takové zjištění nedávalo žalobkyni praktickou naději k prokázání nabytí sporných dodávek v tuzemsku, neboť v takovém případě by bylo nutné aplikovat kritéria nastíněná v rozsudku *H.*, jež za okolností obdobných těm, jež žalovaný hodnotil pro účely svého závěru, že žalobkyně byla organizátorem přepravy, jasně vedla SDEU k hodnocení, že dodáním spojeným s intrakomunitární přepravou by pravděpodobně bylo právě dodání žalobkyni.

119. Závěru žalovaného napovídá i obsah rámcových smluv, které všechny za rozhodný okamžik z hlediska přechodu nebezpečí škody na zboží či včasnosti splnění závazku dodání zboží považují okamžik naložení PHM na dopravní prostředek kupujícího, a to at' už na základě výslovných ustanovení, nebo prostřednictvím odkazu na ustanovení obchodního zákoníku, jež vedou k témuž výsledku. Byť v situaci chybějících písemných smluv u většiny dodavatelů (k nevěrohodné smlouvě se společností H., s.r.o., soud nepřihlíží a zbylé smlouvy až na jednu se týkají dodání předcházejících dodáním žalobkyni, takže žalobkyně má pravdu, že nemohou být přímým důkazem o podmínkách sjednaných se samotnou žalobkyní – jsou nanejvýše slabou indicií) nelze vyloučit, že se podpůrně aplikovala soukromoprávní úprava jiných členských států, žalobkyně v tomto směru konkrétní tvrzení v žalobní argumentaci nepřináší a neuváděla ji ani v průběhu daňového řízení. Soud tedy danou otázku (podstatnou např. pro rozsudek NSS navazující na rozsudek SDEU *A. C.*) považuje za přesahující rámec žalobních bodů uplatněných v této věci.
120. K samotné rámcové smlouvě se společností K. F. D. s.r.o. soud musí podotknout, že byť tato smlouva primárně předpokládala, že dopravu zajistí dodavatel, výslovně připouštěla slovy „*není-li stanoveno jinak*“, že smluvní strany mohou u konkrétních dodávek postupovat i odlišně, což ostatně výslovně předpokládal i čl. 5.7 této smlouvy. Vzhledem k tomu, že součástí fakturace u dodávek, z nichž byla napadenými rozhodnutími doměřena DPH, nebyla cena za dopravu, jak předpokládal čl. 5.1, jež se žalobkyně dovolává, je zjevné, že právě u těchto dodávek smluvní strany postupovaly odlišně a dopravu zajišťovala žalobkyně, což odpovídá i údajům v záznamní povinnosti. Důsledkem toho je, že pro dané transakce se nemohly uplatnit ani navazující ujednání předpokládající zajištění přepravy dodavatelem (konkrétně např. čl. 5.2). V aplikovatelných ustanoveních pak tato rámcová smlouva dosvědčuje, že zboží bylo žalobkyni dodáno již v jiných členských státech. Podle čl. 5.3 se totiž dodání zboží realizovalo tak, že kupující převzal zboží spolu s osvědčením o jakosti a potvrdil dodací list. Z dokladů přiřazených žalobkyni k jednotlivým fakturám přitom plyne, že osvědčení o jakosti zboží byla vystavena subjekty z jiných členských států a řidičem potvrzované odesílací listy byly také vystaveny již v jiném členském státě patrně provozovatelem terminálu. Ustanovení čl. 6.2 dovozující včasnost dodání žalobkyni z okamžiku převzetí zboží pověřeným řidičem na terminálu vede k témuž závěru. Stejný směrem pak míří i výslovný odkaz na podpůrnou aplikaci (mimo jiné) ustanovení § 456 obchodního zákoníku, neboť v těchto případech měla žalobkyně fyzicky převzít PHM od jiné osoby než kupujícího (konkrétně od provozovatele terminálu v jiném členském státě za pomoci údajů, které jí byly dodavatelem sděleny po uhrazení zálohy), přičemž okamžik dodání plynul právě z čl. 6.2 rámcové smlouvy. Pokud pak žalobkyně hovoří o dodatku k této smlouvě, soud se shoduje se žalovaným v tom, že o takovém dodatku pouze hovoří žalobkyni předložená e-mailová komunikace, avšak samotný dodatek nebyl žalobkyni v daňovém řízení podle obsahu správního spisu předložen. Proto jej ani nemohl žalovaný (a ani soud) vyhodnotit.

IX. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

121. S ohledem na shora uvedenou argumentaci dospěl soud k závěru, že žádný ze žalobních bodů není důvodný, resp. že tam, kde žalobkyni lze přisvědčit, nejsou sporné skutečnosti způsobilé zpochybit zákonitost výroků napadených rozhodnutí. V důsledku toho soud uzavřel, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s).
122. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyla úspěšná. Žalovaný měl ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náhradu nákladů řízení však v tomto směru nepožadoval, a to ani za řízení před SDEU. Soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 17. září 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu