



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců Miroslava Makajeva a Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **Hercok, s.r.o.**, IČO 27877868
sídlem Jíkevská 195, Bobnice
zastoupená advokátem Mgr. Janem Baladou
sídlem Palackého 740/1, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2022, č. j. 13577/22/5300-21442-71226,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a posouzení podmínek soudního přezkumu

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 4. 2015, č. j. 1660658/15/2118-50521-203715 a č. j. 1660777/15/2118-50521-203715 (dále jen „platební výměry“), za zdaňovací období březen 2012 a duben 2012 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 6 201 692 Kč a 1 417 952 Kč a uložil jí penále ve výši 1 240 338 Kč a 283 590 Kč.
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 4. 2022, č. j. 13577/22/5300-21442-71226 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání zamítl.
3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 6. 6. 2022, domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
4. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu

věcně projednatelnou. V dalším kroku soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel při tom ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Rozhodl bez nařízení ústního jednání, protože žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobkyně nevyjádřila ve lhůtě stanovené soudem nesouhlas (§ 51 odst. 1

s. ř. s.). Dokazování neprováděl, neboť navržené důkazy jsou součástí správního spisu, ze kterého soud ve správním soudnictví bez dalšího vychází.

Shrnutí průběhu daňového řízení

Daňová kontrola

5. Správce daně zahájil dne 18. 12. 2013 u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mj. DPH za zdaňovací období let 2011 a 2012. Součástí spisu jsou kopie faktur vydaných a přijatých žalobkyní utříděné podle zdaňovacích období a doplněné ve většině případů kopiemi mezinárodních nákladních listů CMR (exemplář pro příjemce, někdy i pro odesílatele), interními účetními doklady žalobkyně (likvidační listy přijatých faktur), doklady pro dopravu minerálních olejů vystavenými podle § 5 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), odesílacími listy signovanými řidiči vystavenými v jiném členském státě Evropské unie (dále jen „JČS“) a ve většině případů též bankovními příkazy k převodu či jinými listinami.
6. Výzvou ze dne 30. 6. 2014 vyzval správce daně žalobkyni, aby prokázala, že daňová povinnost k DPH byla tvrzena ve správné výši a že byl nárokováný odpočet DPH uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „zákon o DPH“). V odůvodnění uvedl, že zjistil, že žalobkyně nakoupila pohonné hmoty (dále jen „PHM“) od několika tuzemských dodavatelů Evžena Novotného, KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o., IČO: 28227107, (později KF Oil s. r. o., nyní zaniklé; dále jen „KF“), společnosti Ing. Martin Divíšek s.r.o., IČO: 25961641 (dále jen „Ing. Divíšek“), společnosti M.V.-Petrol Trade s.r.o., IČO: 29045517 (později M.V.-DIRECT TRADE s.r.o. v likvidaci, nyní zaniklé; dále jen „MV Petrol“) a společnosti PRIME INVEST s.r.o., IČO: 24831387 (nyní zaniklé; dále jen „Prime Invest“). Žalobkyně pak PHM dále prodala společnosti Herst, s.r.o., IČO: 27185991, (dále jen „Herst“), která uplatnila z přijatých plnění odpočet DPH na vstupu. Transakce se uskutečnily formou několika po sobě jdoucích předání zboží v rámci jedné přepravy, přičemž místo nakládky bylo v JČS (Rakousku a Německu). Zboží dopravovala společnost Herst na své náklady tak, že dodání mezi žalobkyní a společností Herst je třeba pokládat za dodání spojené s přepravou. Správce daně uvedl, že podle § 7 odst. 2 zákona o DPH je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy přeprava začíná. Tím pádem plnění uskutečněná mezi žalobkyní a jejími dodavateli nelze pokládat za dodání zboží ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, protože místo plnění se nenachází v tuzemsku; nejsou tedy předmětem DPH, a nemohl tedy ani vzniknout nárok na odpočet.
7. Žalobkyně požádala podáním ze dne 21. 7. 2014 správce daně o sdělení, na čem staví své závěry a o upřesnění toho, co má prokázat a doložit. Na to správce daně přípisem ze dne 16. 10. 2014 sdělil, že zjištění zakládá na dokladech předložených žalobkyní a na zjištěních při daňové kontrole u společnosti Herst, o jejímž výsledku je žalobkyně informována, neboť obě společnosti mají totožného jednatele a společníka V. H.

8. Dne 3. 12. 2014 správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, podle něhož došlo k dodání PHM žalobkyni vždy v JČS. Dodavatelům žalobkyně tak nevznikla povinnost přiznat tuzemskou DPH a žalobkyni nevznikl nárok na odpočet.
9. Žalobkyně v podání ze dne 5. 1. 2015 vyjádřila nesouhlas s výsledkem kontrolního zjištění, neboť je založen na nesprávné aplikaci právních předpisů a judikatury. Správce daně nemůže uzavřít, že se transakce neuskutečnily na území ČR, pokud skutkový stav zjistil jen částečně.
10. Správce daně vyjádřil stanovisko ve sdělení o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 2. 2015, v němž odkázal na závěry Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rozsudku ze dne 6. 4. 2006, C-245/04, *EMAG*, a na výsledek kontrolních zjištění. K požadavku na doplnění dokazování uvedl, že opatření informací by neovlivnilo již zjištěné. Žalobkyni vyzval k projednání zprávy o daňové kontrole.
11. Dne 18. 3. 2015 vydal správce daně **zprávu o daňové kontrole**. Shrnuje, že žalobkyně předložila daňové doklady – faktury od dodavatelů, dle nichž nakoupila PHM s místem nakládky v zemích EU, u nichž nezajišťovala přepravu a jež nikdy u ní nebyly stočeny. PHM přeprodala společnosti Herst, která zajišťovala přepravu, v JČS je stočila do svých automobilových cisteren a odvezla je na území ČR, kde je stočila do čerpacích stanic svých nebo svých odběratelů. Předložila faktury pro odběratele společnosti Herst. K fakturám byly dle správce daně ve většině případů přiloženy listy CMR obsahující údaje o dopravci (Herst), místě nakládek PHM v JČS, odesílateli a místě vykládky v ČR (Herst Nymburk), doklady o dopravě obsahující údaje o dopravci (Herst) a registračních značkách vozidel a návěsů a nákladní listy z míst nakládky v JČS, v nichž je společnost Herst uvedena jako vyzvedávající i dopravce PHM. Dle správce daně bylo zjištěno, že původ PHM byl v JČS. Koncovým odběratelem PHM naložených v JČS byl tuzemský odběratel, doprava byla zajištěna společností Herst jejími vlastními vozidly. Z JČS byly PHM vezeny do tuzemska různými odběrateli. Žalobkyně nenakládala s PHM jako vlastníkem (nebyly stočeny do jejích nádrží). Jediným odběratelem PHM nakoupených žalobkyní byla společnost Herst. PHM byly dodávány mezi několika subjekty s jedinou přepravou společností Herst a místem nakládky v JČS, přičemž byly přepraveny přímo na čerpací stanice v tuzemsku. Mezi prvním tuzemským odběratelem a žalobkyninými dodavateli bylo v řadě několik subjektů, jež si PHM přeprodávaly. Přeprava může být podle rozsudku SDEU ve věci *EMAG* přičtena pouze jedné z transakcí v řetězci v závislosti na tom, kdo zboží přepravuje a má k němu ekonomické vlastnictví (tj. nakládá s ním jako vlastník ve smyslu relevantní judikatury SDEU). Takovým subjektem byla společnost Herst. Transakce mezi žalobkyninými dodavateli a žalobkyní, která přepravě časově předchází, tudíž nebyla uskutečněna v tuzemsku, a proto žalobkyně odpočet DPH uplatnila neoprávněně. Přílohou zprávy o daňové kontrole jsou dvě rozsáhlé tabulky „*Vstupy 2011 – 2012*“ a „*Výstupy 2011 – 2012*“ s údaji o dodávkách dodavatelů žalobkyni a o dodávkách žalobkyně společnosti Herst. Obsahují čísla daňových dokladů, den uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na daňových dokladech, základ daně, výši DPH, DIČ a název dodavatelů (odběratelů), číslo nákladního listu, číslo CMR, adresu a stát nakládky a dopravce. Z tabulky plyne, že k dodávkám docházelo v měsících únoru 2011 až dubnu 2012, přičemž žalobkyně nakoupila PHM od dodavatelů a následně je (zpravidla tentýž den) přeprodala společnosti Herst za cenu o několik tisíc korun vyšší, než byla nákupní cena. Dopravu PHM ve všech případech zajišťovala společnost Herst.

Původní rozhodnutí žalovaného

12. Dne 7. 4. 2015 správce daně vydal v projednávané věci platební výměry (viz bod 2 rozsudku) a též další dodatečné platební výměry za jiná zdaňovací období. Proti všem se žalobkyně odvolala.
13. Žalovaný učinil dne 29. 8. 2016 úřední záznam o vyhotovení kopií části spisového materiálu z odvolacího řízení se společností Herst s tím, že budou v souladu s § 93 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, použity jako důkazní prostředky a stávají se součástí spisu.
14. Písemností ze dne 5. 9. 2016 žalovaný s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření ve lhůtě 15 dnů. Uvedl, že v odvolacím řízení byly jako důkazní prostředky použity podklady z daňového řízení se společností Herst. Společnost Herst v uvedeném daňovém řízení předložila k obchodům se žalobkyní rámcovou smlouvu o dodávkách PHM ze dne 25. 2. 2011, kterou však žalovaný považuje za nevěrohodnou zejména s ohledem na personální a ekonomickou propojenost těchto subjektů a okolnosti, za nichž byla smlouva předložena (až v průběhu odvolacího řízení vedeného se společností Herst). Dále poukázal na obsah zprávy o daňové kontrole společnosti Herst, z níž plyne, že Herst koupila od tuzemských dodavatelů PHM, které si sama naložila v JČS a sama si je do ČR přepravila. Místem dodání v případě dodávek mezi Herst a jejími dodavateli (vč. žalobkyně) byly JČS, neboť tato společnost byla organizátorem přepravy a zároveň na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při naložení PHM na její vlastní dopravní prostředky v JČS. Tyto dodávky jsou proto spojeny s přeshraniční přepravou. Dodání PHM žalobkyni těmito transakcím předcházelo, a proto nejsou předmětem zdanitelných plnění ani předmětem DPH. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že k dodání PHM od jejích dodavatelů došlo na území ČR.
15. Žalobkyně podrobně reagovala v podání ze dne 15. 9. 2016. Namítla, že žalovaný neprovedl žádný z navržených důkazů a jediným doplněným důkazem byla rámcová smlouva mezi žalobkyní a společností Herst. Navrhla, aby žalovaný provedl důkazy, jež navrhla v řízení před správcem daně, aniž by konkretizovala, o jaké důkazy jde. Dále navrhla jako důkaz:
 - záznamy ze systému EMCS (Elektronický systém pro dopravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani; *Excise Movement and Control System* – pozn. soudu) o pohybu PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a subjektech, které se účastnily tohoto pohybu,
 - záznamy celní správy o propuštění PHM do volného oběhu, včetně listin, z nichž vyplývá osoba, které byly PHM propuštěny do volného oběhu,
 - záznamy a listiny žalobkyně a společnosti Herst jako přepravce vztahující se k přepravě PHM a jejich propuštění do volného oběhu, jež byly předloženy již správci daně,
 - výsledky daňových kontrol provedených orgány finanční správy u dodavatelů žalobkyně a
 - výsledky osob jednajících za žalobkyniny dodavatele za účelem zjištění, od kterých osob a kde nabývali PHM, které dále prodávali žalobkyni, a za jakých podmínek k tomu docházelo.
16. Z těchto důkazů mělo dle žalobkyně vyplynout, že se žalobkyně stala skutečným i ekonomickým vlastníkem PHM až po propuštění do volného oběhu v ČR. Znovu navrhla, aby žalovaný doplnil informace o tom, jak evidují daňové povinnosti ve vztahu k dodávkám ty JČS, na jejichž území mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění. Z toho má vyplynout, že transakce mezi žalobkyní a jejími dodavateli nebyla dodávkou, v rámci níž se PHM daly do pohybu, a nejde o přeshraniční dodání. Přepravu PHM sice zajišťovala společnost Herst, avšak byla realizována na účet prvního dodavatele. Žalobkyně

poznamenala, že s výjimkou interních dokumentů nemá ani nemůže mít ostatní důkazní prostředky k dispozici, a vyzvala žalovaného, aby je zajistil z úřední povinnosti. Dále zpochybnila jako neprokázané a nesprávné závěry žalovaného o tom, že nabyla právo nakládat s PHM jako vlastník již v JČS, a namítla, že správce daně, resp. žalovaný neunesli důkazní břemeno.

Zrušující rozsudek

17. Dne 9. 11. 2016 žalovaný vydal rozhodnutí č. 48759/16/5300-22441-711458 (dále jen „původní rozhodnutí“), kterým veškeré platební výměry potvrdil. Soud nicméně rozsudkem ze dne 21. 12. 2020, č. j. 48 Af 42/2016-88 (dále jen „zrušující rozsudek“) původní rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že závěry v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234 (dále jen „rozsudek Herst“), kterým zamítl žalobu společnosti Herst, jsou podstatné i pro nynější věc. Skutkové a právní závěry však nelze libovolně přenášet z důvodu odlišného postavení obou společností v řetězci.
18. Za klíčové zrušující rozsudek označil rozsudky SDEU ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *AREX CZ*, a ze dne 23. 4. 2020, C-401/18, *Herst*, ve kterých SDEU upřesnil, které transakci v řetězci má být pro účely DPH přiřazena přeprava. V rozsudku *AREX CZ* dal za pravdu žalovanému, že se daňový subjekt nemůže dovolávat čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii), resp. čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), na něž navazují § 13 odst. 3 písm. c) a § 64 odst. 3 zákona o DPH, neboť se vztahují jen na pořízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení, uskutečněná osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 směrnice o DPH. V rozsudku ve věci *Herst* SDEU uvedl, že skutečnost, že se přeprava PHM uskutečnila v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, není pro účely DPH rozhodná. V projednávaném případě je klíčové, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, což je otázka skutková.
19. Soud též nepřisvědčil námitce, že došlo k vícečetnému výběru DPH. V situaci, kdy dodavatel uvede neoprávněně DPH na daňovém dokladu, se nejedná o nepřípustné dvojí zdanění. Povinnost vystavitele faktury odvést v takovém případě DPH vyplývá z § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH navazujícího na čl. 203 směrnice o DPH. Z hlediska směrnice o DPH se tak nejedná o daň, takže její výběr a neuznání nároku na odpočet neodporuje zásadě neutrality. K námitce, že byly naplněny podmínky pro uznání odpočtu DPH, soud konstatoval, že daňový doklad je formální předpoklad nároku. Neméně důležitou je hmotněprávní podmínka, tj. existence daňové povinnosti při pořízení zboží zatíženého DPH na vstupu. Přisvědčit nelze argumentaci § 22 zákona o DPH, neboť se týká dodání zboží z tuzemska do JČS. V daném případě šlo (dle tvrzení žalobkyně) o pořízení zboží z JČS do tuzemska.
20. Soud shledal nedůvodnou námitku, že žalovaný porušil zásady rozložení důkazního břemene. Důkazní břemeno stran uplatněného nároku na odpočet tíží žalobkyni. Daňový subjekt prokazuje rozhodné skutečnosti povinnými záznamy, nicméně správce daně může prokázat pochybnosti o věrohodnosti. Pokud unese důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal svá tvrzení. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2014 vyslovil důvodné pochybnosti. Pokud přepravu nezajišťovala žalobkyně, ale s ní personálně propojená společnost Herst na vlastní náklady a nabyla od žalobkyně právo nakládat s PHM jako vlastník, tak tyto skutečnosti nasvědčují, že zboží mohla přepravovat

výlučně za účelem vlastní ekonomické činnosti. To silně naznačuje, že přeshraniční dodání proběhlo až mezi žalobkyní a společností Herst. Tyto skutečnosti sice nepostačují pro jednoznačné určení, kdy došlo k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník na žalobkyni a později společnost Herst. Jedná se však o vážné pochybnosti o tvrzení, že zboží bylo dodáno až na území ČR. Pravděpodobným se jeví, že dodání žalobkyni předcházelo dodání společnosti Herst.

21. K námitce, že žalovaný vycházel ze závěrů v daňovém řízení se společností Herst, aniž by provedl žalobkyní navržené důkazy, soud uvedl, že žalovaný obecně popsal zjištěný stav. Použití dokladů z jiných daňových řízení je v souladu s daňovým řádem. Problematické je pouze použití protokolu o výsledku svědka, kterého se neúčastnil daňový subjekt. Žalovaný učinil závěr, že k přeshraničním dodáním došlo mezi žalobkyní a společností Herst, takřka výhradně na základě daňového řízení se společností Herst. V řízení *se žalobkyní* byly shromážděny daňové a účetní doklady, listy CMR, doklady pro dopravu minerálních olejů vystavené podle zákona o spotřebních daních, odesílací listy, bankovní příkazy k převodu, jež se týkají dodání PHM. Ty mohou průběh dodání prokázat omezeně. Konkrétní důkazy žalovaný nepopsal. Převzetí důkazů by nebylo možné vytknout, pokud by byly dostatečné. Podstatnou roli mohly hrát výpovědi svědků, kteří však vypovídali o jednáních společnosti Herst s jejími dodavateli, nikoliv s žalobkyní.
22. Žalovaný dodání PHM mezi žalobkyní a společností Herst posoudil podle listin z řízení se společností Herst. Dospěl k závěru, že společnosti Herst byl sdělen ceník, učinila objednávku, obdržela zálohovou fakturu, vyzvedla PHM v JČS, převezla do ČR, po celním řízení byly PHM z hlediska spotřební daně propuštěny do volného oběhu a přeprava pokračovala do místa vykládky na čerpací stanici společnosti Herst. Dle žalovaného měla společnost Herst od počátku úmysl PHM přepravit pro vlastní ekonomickou činnost. Soud žalovanému vytkl, že nezkoumal průběh obchodů mezi žalobkyní a společností Herst. Nebylo prokázáno ani žalobkyní tvrzeno, že předkládala nabídky společnosti Herst. S ohledem na personální provázanost společností by byl takový průběh nepravděpodobný. Jeví se pravděpodobnější, že jednatel žalobkyně učinil objednávku PHM jménem žalobkyně, která v určité fázi PHM převedla na společnost Herst. Žalovaný v tomto směru spis nedoplnil.
23. Soud uvedl, že údaje v listech CMR i pochybnost, že společnost Herst i žalobkyně disponovaly různými vyhotoveními CMR, jimiž by za normálních okolností neměly disponovat, podporují závěr žalovaného, že faktickým příjemcem PHM v ČR byla společnost Herst. To ale nestačí k prokázání, že právo nakládat se zbožím jako vlastník společnost Herst nabyla již na území JČS.
24. Co se týče rámcové smlouvy mezi žalobkyní a společností Herst ze dne 25. 2. 2011, skutkové okolnosti nasvědčující nevěrohodnosti byly vtaženy do řízení s žalobkyní a ta je nerozporovala. Rámcovou smlouvu nelze považovat za věrohodný důkaz, jak probíhala dodání PHM mezi žalobkyní a společností Herst. Žalovaný však nezachytil skutkové okolnosti, na jejichž základě mohl jednoznačně uzavřít, že k přeshraničnímu dodání PHM došlo mezi žalobkyní a společností Herst. Nebyly zachyceny dostatečně přesně okolnosti dodání mezi žalobkyní a jejími dodavateli. Velkou důkazní váhu nelze přičítat převzatým podkladům, které nejsou primárním pramenem. V tomto ohledu nemá zjištěný skutkový stav dostatečnou oporu ve správním spise.

25. Dle soudu žalovaný pochybil, pokud neprovedl některé navržené důkazy, a to záznamy EMCS, celní správy, zprávy o daňových kontrolách u dodavatelů žalobkyně a případné platební výměry. Podle soudu nelze vyloučit, že by mohly přinést relevantní zjištění. Žalovaný tyto důkazní návrhy vypořádal nedostatečně.
26. Pro úplnost soud konstatuje, že kasační stížnost žalovaného proti zrušujícímu rozsudku NSS zamítl rozsudkem ze dne 31. 8. 2023, č. j. 8 Afs 302/2020-78, tj. až po vydání napadeného rozhodnutí.

Řízení po zrušujícím rozsudku

27. Dne 26. 5. 2021 Generální ředitelství cel (dále jen „GŘC“) zaslalo správci daně tabulku přehledu vybraných přeprav PHM získanou ze systému EMCS. V průvodním přípise vysvětlilo, že obsahuje údaje o odesílateli zboží, tuzemském příjemci v postavení oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a pokud byly zaznamenány, také údaje o organizátoru dané dopravy, který indikuje možné skutečné tuzemské příjemce a následně přeprodejce zboží. Záznamy však nelze ztotožnit s daňovými příznámi.
28. Dne 18. 6. 2021 správce daně zaznamenal, že na výzvy k poskytnutí informací nereagovaly společnosti (soud názvy většiny subjektů uvádí zjednodušeně po vzoru daňových orgánů a ohledně přesné identifikace odkazuje na napadené rozhodnutí a daňový spis) COSTARELA, DOMEZINA INVEST (likvidátor nezajistil účetní doklady), MORLENIX TRADE, I.P.-95, MASNÝ A UZENÁŘSKÝ KONCERN, PRAHA PROM STAV INVEST, SDC GROUP, PEPPER UNITED, REAL GLOBEPETROL (likvidátor nezajistil účetní doklady), GERBEX (dle sdělení likvidátora disponuje doklady Policie ČR), BTL HOLDING, SEDANA GROUP, SLOVLIKER ČR. Společnost SESTO sdělila, že nikdy neobchodovala se společností Herst. Společnost GARANTRANS sdělila, že nikdy neobchodovala s PHM. Společnost TRANSEXPRESS nikdy přímo neobchodovala s výrobky a neměla k nim vlastnické právo. Společnost IMM PRODUCT nedohledala spolupráci se společností Herst. Společnost OMV ČR sdělila, že dopravu PHM si objednala přímo společnost PROROBÍ a společnost Herst byla jejím smluvním dopravcem. Společnost DaSYN s. r. o., IČO: 44739362 (dále jen „DaSYN“), sdělila, že eviduje 15 dodávek z let 2011 a 2012 od společnosti Herst. Byla pouze oprávněným příjemcem, nikoliv vlastníkem produktů. Nebyla účastníkem obchodněprávních vztahů při pořízení, dopravě a předání. Nabyvateli byly společnosti PT-OIL, SDC GROUP, SEDANA GROUP, STOUT FINANCIAL a EURO SEKOMA.
29. Správce daně doplnil spisový materiál mj. o následující dokumenty:
- zpráva GŘC ze dne 16. 2. 2021 potvrzující, že žalobkyně nebyla registrována ke spotřební dani z minerálních olejů ani nedržela povolení k nakládání s minerálními oleji v režimu podmíněného osvobození od daně, proto nelze poskytnout záznamy EMC o pohybu výrobků. Výjimkou je dodavatel Ing. Martin Divíšek s.r.o., jež sice byl držitelem povolení, nicméně nikoliv pro standardní PHM. Jednotlivé subjekty jsou činné v obchodu s minerálními oleji z pozice registrovaného distributora PHM, tj. volného daňového oběhu, který v daném období nebyl celními orgány evidován;
 - zpráva o daňové kontrole u společnosti KF ohledně DPH za 3. a 4. čtvrtletí 2008, leden až prosinec 2009, leden až prosinec 2010, leden až červen 2011; byla jí doměřena DPH, nesouvisela však s PHM;
 - zprávy o daňových kontrolách u dalších dodavatelů;

- protokol o místním šetření u společnosti Prime Invest;
 - tabulky o dodávkách PHM pro žalobkyni za kontrolovaná zdaňovací období a tabulky zpracování PHM podle rafinérií PETROPLUS DEUTSCHLAND (dále jen „Petroplus“), TOTAL Deutschland (dále jen „Total“), OMV (dále jen „OMV“), SHELL AUSTRIA (dále jen „Shell“), BP EUROPA (dále jen „BP“) a GETA TANKSERVICE.
30. Dne 15. 6. 2021 rakouský správce daně ohledně společnosti OMV sdělil, že se žádost týká roku 2011 a společnost OMV proto oznámila, že podle rakouských daňových předpisů již nemá k dispozici žádné dokumenty. Totéž rakouský správce daně sdělil dne 24. 6. 2021 ohledně společnosti BP. Společnost Shell sdělila, že MAJORITY PETROL a žalobkyně nebyly jejími zákazníky, takže nelze předložit dokumenty, navíc i v tomto případě uplynula lhůta pro jejich archivaci. Dne 12. 7. 2021 německý správce daně ohledně společnosti Total sdělil, že v letech 2011 a 2012 nedošlo k žádnému vyzvednutí nebo dodávce PHM. Subjekt není uložený v kmenových datech. Bez evidence kmenových dat by nebyla možná nakládka ve skladu.
31. Dne 16. 8. 2021 žalovaný zaslal žalobkyni seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dále jen „poslední seznámení“). Setrval na závěru, že na společnost Herst přešlo ekonomické vlastnictví PHM v JČS. Poptané rafinérie totiž buď již nemají podklady k dispozici, nebo uvedly, že s žalobkyní neobchodovaly. Kompletní odpovědi obdržel správce daně jen od společnosti OMV (ta dodávala jen společnosti PROROBİ, pro kterou měla přepravovat společnost Herst, nicméně ze spisu ve věci společnosti Herst tato spolupráce nevyplývá) a společnosti DaSYN (ta však nebyla účastníkem obchodněprávních vztahů k PHM). Tvzení žalobkyně nepotvrdila ani odpověď GŘC ve věci EMCS.
32. Dne 1. 9. 2021 žalobkyně zaslala žalovanému výběr z přepravní dokumentace k nakládce PHM v rafinerii společnosti Total spolu s vyjádřením k dosavadním zjištěním žalovaného. Měla za to, že uvedené prokazuje, že rafinérie se společností Herst nejednaly. Některé dodávky měly původ v ČR a vůbec nepřešly hranici. Navrhla, aby se správce daně dotázal dotčených dodavatelů a získal informace od GŘC, kterému subjektu byla vyměřena DPH při propouštění PHM do volného oběhu. Příloženými dokumenty jsou faktury vystavené žalobkyní pro společnost Herst coby odběratele PHM, související doklady o dopravě včetně CMR listů, které se však netýkají posuzovaného zdaňovacího období.
33. Dne 2. 11. 2021 německý správce daně ohledně společnosti Petroplus Deutschland sdělil, že dne 1. 4. 2021 s ní bylo zahájeno insolvenční řízení. Společnost neodpověděla na dotazy německého správce daně. Dne 2. 11. 2021 německý správce daně ohledně společnosti GEPEO sdělil, že bude brzy vymazána z obchodního rejstříku a je nekontaktní. Finanční úřad a celní správa nemají doklady k požadovanému období.
34. Dne 26. 11. 2021 žalovaný učinil úředním záznamem součástí spisového materiálu podklady získané v rámci daňového řízení se společností Herst: německý správce daně dne 2. 11. 2021 sdělil, že nemůže sdělit žádné údaje o adresách, kam bylo zboží doručeno, informacemi o přepravci nedisponuje. Společnost Petroplus Deutschland je od 1. 4. 2021 v insolvenčním řízení. Není známo, kde se nachází její záznamy. V jiném sdělení z téhož dne 26. 11. 2021 německý správce daně uvedl, že ke společnosti GEPEO též nemá bližší informace, neboť se společností bylo ukončeno insolvenční řízení a bude brzy vymazána z obchodního rejstříku, je nekontaktní.

35. Dne 30. 11. 2021 žalovaný zaslal žalobkyni seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ve lhůtě do 15 ode dne doručení výzvy. Setrval na závěru, že na společnost Herst přešlo ekonomické vlastnictví PHM v JČS.
36. Dne 9. 12. 2021 žalobkyně zaslala žalovanému vyjádření, ve kterém nesouhlasila se závěry žalovaného ohledně nabývání ekonomického vlastnictví PHM. Navrhla proto výslech členů statutárních orgánů dodavatelů (seznam 39 fyzických osob). Dále učinila návrh na obstarání listinných důkazů od společnosti Herst, doplnění údajů o subjektech v obchodním řetězci a způsobu obchodování. V příloze doložila komunikaci se společnostmi RENOIL a KF (zejména e-mail obsahující objednávku PHM, související formuláře).
37. Svědek E. N., podnikající fyzická osoba, dne 17. 1. 2022 správci daně uvedl, že žalobkyně byla jeho odběratelem PHM, které si na základě objednávek vyzvedávala na určeném místě – zejména v daňovém skladu. Objednávky žalobkyně činila telefonicky nebo e-mailem na základě rámcové smlouvy, přepravu si zajišťovala sama. Svědek přímo s rafinérií nikdy nejednal, to zajišťoval jeho dodavatel. Odběratel PHM si nemohl zajistit vyskladnění sám v celním skladu, k tomu byl třeba pokyn svědka. V daňovém skladu vlastní zboží svědkův dodavatel, žalobkyně si jej objedná u svědka a následně svědek obstará úkony související s předáním PHM.
38. Svědek M. V., jednatel MV Petrol, dne 19. 1. 2022 správci daně uvedl, že žalobkyně byla jejich odběratelem PHM a bezproblémovým klientem. Objednávky žalobkyně činila e-mailem, telefonicky, dopravu si zajišťovala sama. Dodávky zboží ze zahraničí řešil dodavatel (převážně společnost Gerbex) společnosti MV Petrol, dodávky pro žalobkyni probíhaly v ČR. Společnost MV Petrol měla pracovníka, který ověřoval, že zboží je fyzicky v ČR a byly ukončeny procesy uvolnění zboží do volného oběhu. Přepravu pro žalobkyni uskutečňovala společnost Herst. Je možné, že PHM obchodovali i přímo se společností Herst. Objednávala ale žalobkyně, učiněné objednávky se následně předávaly dodavateli Gerbex.
39. Svědek I. S., jednatel KF, dne 24. 1. 2022 správci daně uvedl, že žalobkyni znal a předpokládal, že předmětem jeho jednání s žalobkyní byly dodávky PHM. Společnost KF měla desítky odběratelů, zpravidla každý týden jim zasílali cenovou nabídku. Obchodovali na území ČR, dodavatele měli v ČR a ti měli své zahraniční dodavatele. Společnost KF neměla k obchodování se zahraničím „*legislativní oprávnění*“. Detaily spolupráce s žalobkyní si již nepamatoval. V případě dodávek ze zahraničí bylo možné, aby odběratel měl svou přepravu. Pokud společnost Herst zajišťovala přepravu pro žalobkyni, byla pouze přepravcem a nikoliv odběratelem. Přepravu objednávala a hradila žalobkyně. Společnost KF vlastnila PHM jen krátký časový úsek po uvolnění do volného oběhu až po dodání odběrateli. Řidič odběratele potvrdil dodací list a tím přešlo vlastnické právo ze společnosti KF na odběratele.
40. Dne 8. 2. 2022 žalovaný písemně seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Žalobkyni podrobně seznámil se svými závěry a setrval na tom, že místo dodání PHM bylo v JČS a nikoliv v tuzemsku. Rovněž odůvodnil, proč navržené doplnění dokazování neprovedl v plném rozsahu.
41. Dne 2. 3. 2022 žalobkyně zaslala žalovanému faktury vystavené pro společnost Herst, jejichž předmětem byl prodej PHM, včetně dokladů o dopravě (dopravcem od žalobkynina dodavatele byla společnost Herst), listu CMR (odesílatel společnost GEPEO v SRN, příjemce společnost GERBEX v ČR, dopravce společnost Herst, případně jiné společnosti

dle jednotlivých obchodních případů). Další takovéto dokumenty zaslala téhož dne v šesti samostatných podáních.

42. Dne 8. 3. 2022 žalobkyně devíti samostatnými podáními doplnila další podklady k mezinárodní přepravě za březzen a duben 2012 obdobné těm z předcházejícího podání. Týkaly se dodávek z rakouské rafinérie SHELL.
43. Dne 15. 3. 2022 žalovaný písemně seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření ve lhůtě do 8 dnů ode dne doručení výzvy. Žalobkyni podrobně seznámil se svými závěry a setrval na tom, že místo dodání PHM bylo v JČS a nikoliv v tuzemsku.
44. Dne 22. 3. 2022 se žalobkyně vyjádřila k závěrům žalovaného a navrhla další doplnění dokazování

Napadené rozhodnutí

45. Dne 12. 4. 2022 žalovaný vydal **napadené rozhodnutí**, které žalobkyni doručil dne 22. 4. 2022. Uvedl, že žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích březzen a duben 2012 nárok na odpočet DPH z nákupu PHM od KF, Evžen Novotný a MV Petrol. Z daňových dokladů k nákupu PHM, tvrzení žalobkyně i z uplatnění nároku na odpočet daně vyplývá, že její žalobkyně uplatnila jako dodání zboží od plátců daně s místem plnění v tuzemsku. Žalobkyně unesla primární důkazní břemeno, když předložila daňové doklady k předmětným plněním.
46. Žalovaný v návaznosti na zrušující rozsudek doplnil dokazování. Dospěl k závěru, že transakce byly prováděny v řetězci společností. Docházelo k postupnému převodu vlastnictví zboží přepravovaného z JČS do ČR. Odběratelem žalobkyně byla společnost Herst, se kterou měla žalobkyně dle svých tvrzení uzavřít rámcovou smlouvu. To však žalovaný označil za nevěrohodné, neboť ji žalobkyně předložila až v odvolacím řízení, v daňové kontrole společnosti Herst ji tato společnost nepředložila a především žalobkyně neměla písemnou smlouvu s ostatními odběrateli, nýbrž jen s propojenou společností Herst (personálně osobou jednatele, stejná adresa sídla, totožný formát razítka, stejné telefonní číslo a e-mailová doména atp@herst.cz; na adresu společnosti Herst byla zasílána obchodní a logistická korespondence žalobkyně atp.). Žalovaný uzavřel, že žalobkyně byla dodavatelkou společnosti Herst jen formálně, fakticky se však na transakcích podílela jen vystavováním daňových dokladů. Podle rámcové smlouvy měly být dodávky realizovány na základě písemných nebo ústních objednávek, nebyla však předložena žádná komunikace žalobkyně se společností Herst. Žalovaný z rámcové smlouvy dovodil, že společnost Herst poskytovala přepravní služby podléhající DPH, avšak nevystavovala daňové doklady a nepřiznávala DPH. Společnost Herst tak prováděla přepravu pro sebe a na své náklady. Jelikož společnost Herst nakoupila od tuzemských dodavatelů PHM, které si sama naložila v JČS a přepravila do ČR, bylo místem dodání zboží místo, kde se zboží nacházelo v době započetí přepravy, tedy území těchto JČS. Nepostupovala tedy správně, pokud si uplatnila nárok na odpočet DPH z tuzemského plnění, neboť šlo o případy s místem plnění v JČS. Kromě toho z listů CMR plyne, že společnost Herst disponovala ve většině případů exemplářem pro příjemce. Společnost Herst i žalobkyně disponovaly vyhotovením CMR listů, které by normálně neměly k dispozici. Žádný CMR list navíc neobsahoval potvrzení o převzetí zboží, což podporuje tezi, že příjemci vystupovali pouze formálně a PHM byly z JČS přepraveny přímo společností Herst.

47. V rámci doplněného dokazování provedeného v souladu se závazným právním názorem vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku GŘC sdělilo, že jelikož žalobkyně a obchodní partneři nebyli registrováni ke spotřební dani z minerálních olejů a nebyli držiteli povolení k nakládání s minerálními oleji v režimu podmíněného osvobození od daně, nelze poskytnout záznamy z EMCS. Dodavatelé žalobkyně nebyli registrováni jako distributoři PHM v režimu volného daňového oběhu celními orgány ČR. Žalovaný tedy nezískal relevantní zjištění. Totéž platí i o zprávě z daňové kontroly u společnosti KF a dalších deklarovaných dodavatelů. Žalovaný má za to, že tímto splnil povinnost, kterou mu soud uložil ve zrušujícím rozsudku.
48. Podle žalovaného z doplnění dokazování nevyplynula zjištění potvrzující tvrzení žalobkyně, že se stala skutečným i ekonomickým vlastníkem PHM až po jejich propuštění do volného oběhu v ČR. Společnost Herst tak organizovala přepravu z JČS do ČR. Dodání mezi dodavateli a žalobkyní bylo klidovou dodávkou bez přepravy s místem plnění podle § 7 odst. 1 zákona o DPH v JČS, kde bylo zboží umístěno před přepravou. S ohledem na § 2 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona o DPH tato dodání nejsou předmětem DPH v tuzemsku.
49. Ani z odpovědi rafinerie Shell dle žalovaného nevyplynulo nic relevantního vztahujícího se k dotčeným obchodům. Podle rakouského daňového předpisu uplynula lhůta stanovená pro archivaci dokladů, tedy je rafinerie nemá k dispozici.
50. Žalovaný též popsal, že se správce daně obrátil na subjekty identifikované v CMR listech jako zainteresované na obchodech. Veskrze žádá z oslovených společností neodpověděla, popř. již nedisponovala podklady, popř. šlo o podklady netýkající se posuzovaných dodávek PHM pro žalobkyni. Likvidátor společnosti GERBEX již neměl k dispozici dokumenty, neboť se nacházely u Policie ČR. Ačkoliv ta materiál správci daně poskytla, nebyly zjištěny nové informace týkající se posuzovaných přeprav PHM. Společnost GERBEX dodávala PHM společnosti MV Petrol. Nebyly však zjištěny informace týkající se samotné žalobkyně. Z odpovědi společnosti DaSYN vyplynulo, že poskytovala služby společností PT-OIL, SDC GROUP, SEDANA GROUP, STOUT FINANCIAL a EURO SEKOMA v případě 15 dodávek PHM, u kterých byla přepravcem společnost Herst. Společnost DaSYN uvedla, že nikdy nebyla účastníkem dotčených obchodněprávních vztahů a že nezná detaily o jednotlivých přepravách. Ani z předložených daňových dokladů, dodacích listů a dokladů o dopravě, CMR listů atd. nevyplynuly skutečnosti, které by osvětlily průběh přepravy PHM. Byly zjištěny další společnosti, které se podílely na transakcích, a vyzvány k poskytnutí součinnosti. Z nich zareagoval jen insolvenční správce společnosti EURO SEKOMA, avšak neměl podklady z důvodu nekontaktnosti dlužníka (společnosti EURO SEKOMA).
51. Žalovaný rovněž popsal, že mu GŘC na rozšířenou žádost zaslalo rozsáhlou tabulku ze systému EMCS zachycující jednotlivé obchody mezi subjekty, které dle dosavadních zjištění figurovaly v dodavatelském řetězci PHM. Dle žalovaného tabulka není kompletní, některé údaje nemají odraz ve skutečnosti (rafinerie je nepravděpodobný organizátor přepravy), tedy neprokazuje průběh obchodů. Sloupec „organizátor přepravy“ je nepovinný údaj, který není kontrolován. Neprokazuje tedy, že by společnost Herst organizátorem přepravy nebyla.
52. Žalovaný nevyslechl Ing. M. D., jednatele Ing. Martin Divíšek s.r.o., M. P., jednatele Prime Invest, M. R., jednatele REMIOL, neboť dané společnosti se nezúčastnily obchodů. K návrhu na výslech dispečerů dodavatelů uvedl, že zpochybnil, že údaje o dodávkách byly zasílány společnosti Herst. Instrukce vycházely z toho, co si vybrala společnost Herst,

nikoliv žalobkyně. Totéž potvrdili vyslechnutí svědkové. Žalobkyně do této fáze nezasahovala. Skutečnost, že dispečeri zasílali společnosti Herst přepravní informace, nevylučuje, že společnost Herst přepravu neorganizovala. K návrhu na výsledky statutárních orgánů subjektů, které byly vlastníky PHM při ukončení mezinárodní přepravy (39 svědků), žalovaný uvedl, že pro posouzení dodávek byl zajištěn dostatek důkazních prostředků. Provedení svědeckých výpovědí by bylo nadbytečné, svědci N., V. a S. potvrdili, že si přepravu PHM zajišťoval sám odběratel. Polovina návrhu se týká společností, které nebyly do obchodů zapojeny.

53. K navrženým listinným důkazům žalovaný uvedl, že žalobkyně a společnost Herst jsou personálně propojené, a proto je k předložení listin nevyzval. K odpovědím společnosti DaSYN a OMV ČR uvedl, že opakovanými výzvami by nebylo docíleno dalších podkladů. Obchodování se společností Gerlach se týká jiných zdaňovacích období. Společnost MASNÝ A UZENÁŘSKÝ KONCERN na výzvu správce daně nereagovala. Daňové řízení se společností ECOLL se netýkalo projednávaných zdaňovacích období. Žalovaný odmítl doplnění dokazování o skutečnosti známé z úřední činnosti o společnostech RENOIL, REMIOL, MASNÝ A UZENÁŘSKÝ KONCERN, neboť stěžejní je posouzení, zda místo plnění bylo v tuzemsku nebo JČS.
54. K svědeckým výpovědím N., S. a V. žalovaný uvedl, že obecně popsali způsob přepravy PHM včetně instrukcí od odběratelů. Hovořili obecně o odběratelích, nikoliv o obchodech s žalobkyní. Z výpovědí vyplynulo, že přepravu neorganizovali dodavatelé žalobkyně. Žalobkyně ji zajišťovala prostřednictvím společnosti Herst. Dle žalovaného se tak jednalo o jednu přepravu, která nebyla přerušována kromě propuštění PHM do volného oběhu. Svědci tvrdili, že přeprava byla rozdělena na části a žalobkyně se stala vlastníkem PHM až na území ČR. Ze spisu je nicméně zřejmé, že přeprava byla jedna a zajišťovala ji společnost Herst. Je třeba zohlednit, že osoba povinná k dani uskutečňující jedinou přepravu zboží uvnitř Společenství v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně měla od počátku v úmyslu získat PHM pro svou ekonomickou činnost. Společnost Herst byla konečným příjemcem a žalobkyně vložený článek. Nebyly zjištěny skutečnosti nasvědčující, že byly PHM pořízeny z JČS např. deklarovanými dodavateli a po ukončení přepravy prodány žalobkyni. Rámcové smlouvy se společnostmi KF a Evženem Novotným žalobkyně předložila až v odvolacím řízení, když rok po zrušujícím rozsudku probíhalo dokazování. Je přitom jisté, že smlouvy měla žalobkyně k dispozici po celou dobu řízení. Žalovaný proto pochybuje o jejich autenticitě.
55. K obsahu smluv dále žalovaný uvedl, že z nich nevyplývá povinnost vzájemné souvislosti režimu DPH a spotřební daně. Výběr spotřební daně je postaven na odlišných principech než DPH. Soulad je nastaven pouze v rovině předávání informací. Vliv nemá sjednání, že plnění budou zatížena DPH, i když se jednalo o klidové dodávky mimo tuzemsko. Obě smlouvy byly rámcové, měly být konkretizovány objednávkami. Zřejmě měly upravovat dodávky z tuzemské rafinerie ČEPRO, což uvedla i žalobkyně. Žalovaný měl za to, že smlouvy neupravovaly dodávky z rafinerií v JČS. Z rámcové smlouvy s KF vyplývá, že přepravu bylo možné zajišťovat třetí osobou, což podle žalobkyně byla společnost Herst. Smlouvy tak nerozporují závěr, že společnost Herst PHM přepravovala pro sebe. K rámcové smlouvě s Evženem Novotným žalovaný uvedl, že okamžik převodu vlastnictví nastal v době, kdy společnost Herst započala přepravu PHM. Předem věděla, že jsou nakoupené od žalobkyně, a měla od počátku v úmyslu je získat pro svou ekonomickou činnost po propuštění do volného oběhu. Doložené ceníky Evžena Novotného nedokládají, jakým

způsobem došlo k přepravě. Žalovanému nebylo jasné, proč žalobkyně ohledně Evžena Novotného předložila listiny z živnostenského rejstříku.

56. Podle žalovaného z doplnění dokazování nevyplula zjištění potvrzující tvrzení žalobkyně, že se stala skutečným i ekonomickým vlastníkem PHM až po propuštění do volného trhu v ČR. Společnost Herst organizovala přepravu z JČS do ČR a právo nakládat se zbožím jako vlastník na ni přešlo již při naložení v JČS. Dodání mezi dodavatelem žalobkyně a žalobkyní byla klidová dodávka bez přepravy podle § 7 odst. 1 zákona o DPH v JČS, kde bylo zboží umístěno před přepravou. Místem plnění bude JČS (Německo, Rakousko). Žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH.
57. Žalovaný shrnul, že ve zdaňovacích obdobích březen a duben 2012 žalobkyně nakupovala PHM od dodavatelů Fuel Distribution, Evžen Novotný a MV Petrol. Jednalo se o řetězové přeshraniční dodávky, na začátku stála rafinerie v Německu nebo v Rakousku. Žalobkyně byla předposledním článkem, který PHM nakupoval od tuzemských dodavatelů a prodával společnosti Herst, která je s žalobkyní personálně propojena a zabývá se mj. koncovým prodejem PHM. Ze spisového materiálu vyplývá a žalobkyně nezpochybnila, že společnost Herst PHM vyzvedávala v rafineriích v JČS a vlastními dopravními prostředky přepravovala do tuzemska. Pro určení, které dodávce musí být přiřazena přeprava, je podstatné, na koho přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Na společnost Herst přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník v JČS. Společnost Herst určovala odkud, kdy a kolik PHM nabere, přepravovala je vlastními dopravními prostředky a na vlastní náklady. Žádný z obchodníků u společnosti Herst přepravu neobjednával. V okamžiku naložení mohla společnost Herst přímo působit na PHM a vykonávat faktickou držbu. V rámci své činnosti se prodejem a nákupem PHM zabývala společnost Herst, nikoliv žalobkyně. Samozřejmě je možné, že jeden subjekt zajistí druhému přepravu zboží a následně jej od něj koupí. Obchodníci musí rozlišit, kdy sjednávají smlouvu přepravní a kdy smlouvu kupní. To žalobkyně nepředložila.

Obsah žaloby

Námítka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

58. Žalobkyně nejprve namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Uvedla, že napadené rozhodnutí je opřeno o zjištění, že společnost Herst organizovala přepravu PHM a stala se ekonomickým vlastníkem okamžikem naložení, a proto dodání mezi žalobkyní a dodavatelem bylo klidovou dodávkou bez přepravy na území JČS. Žalovaný neobjasnil, jak k tomu dospěl. Z judikatury SDEU, např. z rozsudku ze dne 19. 12. 2018, *AREX CZ*, C-141/17, i NSS, např. odst. 119 rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, vyplývá, že naložení nevypovídá o místě plnění. Určení místa plnění nelze stavět výlučně na organizaci přepravy, je nutné se zabývat okamžikem nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Žalovaný však nezjistil, zda společnost Herst nabyla ekonomické vlastnictví PHM již jejich naložením. Organizátorství přepravy a nabytí ekonomického vlastnictví pojal jako objektivní fakt. Pouze uvedl, že transakce předcházející dodání mezi žalobkyní a společností Herst byly klidové dodávky bez přepravy, protože od počátku se vědělo, komu budou dodány v JČS naložené PHM. To dle žalobkyně neobstojí, neboť každý z dodavatelů i odběratelů v předchozích člancích řetězce věděl, že dochází k nakládce proto, aby jim bylo dodáno. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že jednou ze základních podmínek dodání jak žalobkyni, tak případně i dodavatelům (Evžen Novotný, MV Petrol, KF) bylo, že k němu má dojít na území ČR.

Námítka rozporu skutkových zjištění s provedenými důkazy (otázka organizátora přepravy)

59. Žalovaný též dle žalobkyně uzavřel, že společnost Herst byla coby odběratel organizátorem přepravy PHM, ekonomickým vlastníkem se stala okamžikem naložení, a proto bylo dodání mezi dodavatelem a žalobkyní klidovou dodávkou bez přepravy na území JČS. Neuvedl, o jaké důkazy své zjištění opřel. Skutečnost, že společnost Herst přepravovala PHM, neznamená, že přepravu organizovala a že se stala ekonomickým vlastníkem v okamžiku naložení. Napadené rozhodnutí neobsahuje hodnocení svědectví S., V. a N., pouze odkazuje na výzvu č. j. 5204/22/5300-21442-712226. Žalovaný učinil na jejich základě opačné zjištění, že si odběratel (nejasné, zda žalobkyně, nebo společnost Herst) zajišťoval přepravu sám. Dle žalobkyně svědci naopak potvrdili, že mezinárodní přepravu zajišťovala žalobkyně prostřednictvím společnosti Herst buď pro svého dodavatele (KF, MV Petrol, Evžen Novotný), případně pro jejich dodavatele.
60. Ze svědectví N. nevyplývá, že by si žalobkyně pro sebe zajistila naložení v JČS. Naopak, dle svědka společnost Herst vystupovala při naložení PHM coby přepravce (v souladu s tvrzeními žalobkyně a ostatními důkazy, zejm. CMR listy a záznamy celní správy). Žalobkyně ani společnost Herst nebyly v kontaktu se subjektem, který vlastnil PHM v okamžiku nakládky. Je vyloučeno, aby na ně přešlo okamžikem nakládky ekonomické vlastnictví, nebo že byly organizátory přepravy. Svědectví je shodné s rámcovou smlouvou, o které žalovaný v rozporu s obsahem uvedl, že neobsahuje relevantní skutečnosti. Podle žalobkyně svědectví M. V. a I. S. vylučují závěry žalovaného, že k dodání mezi žalobkyní a společností Herst došlo na území JČS. K dodání mezi žalobkyní a společností KF došlo až po propuštění PHM do volného oběhu. Z žádné svědecké výpovědi nevyplývá, že by žalobkyně, resp. společnost Herst, přepravila PHM pro sebe. Žalobkyně prostřednictvím společnosti Herst zajistila přepravu, aby bylo možné vypořádat obchody v předchozích člancích řetězce. Společnost Herst ani přímí dodavatelé žalobkyně nevyvíjeli aktivitu nad rámec zajištění přepravy. Tyto subjekty se neúčastnily organizace mezinárodní přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve smyslu administrativních úkonů – zanesení přepravy do systému EMCS a vyplnění údajů do přepravní dokumentace. Dle svědectví žalobkyně ani společnost Herst nebyly v kontaktu s výdejními sklady.
61. Žalobkyně zdůraznila, že z obsahu rámcových smluv mezi ní a společností KF a E. N. je jasné, že povinností dodavatelů žalobkyně bylo dodat PHM na území ČR. Zároveň ze svědeckých výpovědí vyplývá, že dodavatelé činili kroky k tomu, aby žalobkyni dodali na území ČR, nikoli v JČS. Z rámcové smlouvy se společností KF vyplývá, že byla sjednána vnitrostátní dodávka PHM, čemuž odpovídá i svědectví S. Pro interpretaci smlouvy je stěžejní, že přinejmenším žalobkyně při uzavření nevěděla, v jakém místě má být nakládka PHM, to vyplynulo až v průběhu obchodního vztahu. Obě strany bez ohledu na místo nakládky sjednaly, že předmětem dodání mají být PHM řádně uvedené na trh v ČR po propuštění do volného oběhu a nikoli zahraniční dodání.
62. Žalobkyně připomněla, že z dosavadního řízení vyplynulo, že značná část dodávek byla původně nakládána v ČR u společnosti ČEPRO. Z kontextu smlouvy je nepochybné, že tuzemské dodání ze strany KF se vztahovalo jak k dodávkám naloženým v JČS, tak ve skladech ČERPO. Smlouva nestanovila rozdílná místa dodání pro jedno či druhé místo nakládky. Ze svědectví Svobody vyplynulo, že mezinárodní část přepravy v případě nakládek v JČS byla službou společnosti KF jejím dodavatelům a nemá význam pro místo a podmínky dodání mezi KF a žalobkyní. Podle čl. III. smlouvy je místem plnění místo dodávky uvedené v objednávce. Množství objednávek u svědka N. bylo učiněno telefonicky.

K doložení toho, že se bez výjimky jednalo o místa na území ČR, byly doloženy CMR listy a doklady o přepravě. V čl. V. smlouvy se svědek N. zavázal, že ze všech dodávek bude řádně odvedena spotřební daň a DPH. Z toho plyne, že se svědek zavázal dodat PHM jako tuzemské plnění. Ceníky, které svědek N. průběžně předkládal žalobkyni, uváděny včetně spotřební daně. Obdobně z rámcové smlouvy se společností RENOIL CZ Bc. E. N. v čl. III. a V. vyplývají obdobné závazky svědka Novotného, tj. tuzemské dodání.

63. Dle žalobkyně z výzvy č.j. 31334/21/5300-21442-712226, vyplývá, že žalovaný v rámci doplnění dokazování na základě zrušujícího rozsudku shromáždil informace od společností TOTAL Deutschland, SHELL, OMV ČR, DaSYN, SESTO a IMM Product. Tyto subjekty se účastnily dodávek PHM v článcích řetězce předcházejících žalobkyni a jejím dodavatelům. Potvrdily, že nespolupracovaly se společností Herst, případně společnost Herst označily za přepravce (OMV ČR), případně potvrdily jako nabyvatele PHM článek řetězce předcházející dodání žalobkyni a společnosti Herst (DaSYN). To potvrzuje, že společnost Herst s těmito společnostmi neobchodovala. Nebyla-li společnost Herst v kontaktu s rafineriemi Total, OMV a Shell, nemohla organizovat přepravu a nabýt ekonomické vlastnictví. Některé subjekty (OMV ČR, DaSYN) potvrdily, kdo byl jejich odběratelem, tj. osoba odlišná od společnosti Herst. Žalobkyně vysvětlila, že přeprava PHM vyžaduje i dodržení postupů pro režim podmíněného osvobození od spotřební daně. V něm nelze nakládku a přepravu provést bez spolupráce s odesílatelem, tj. rafinérií.
64. Žalobkyně uvedla, že nabytí ekonomického vlastnictví vyžaduje, aby subjekt převedl na jiný subjekt právo nakládat s věcí jako s vlastní. Tento akt není možný bez kontaktu odesílatele s osobou, která má nabýt vlastnictví. Společnost Herst v kontaktu s odesílateli nebyla, vystupovala jako přepravce. Odesílatelé projevili vůli vlastnictví převést v okamžiku nakládky na osobu odlišnou od společnosti Herst. Oběh PHM dokládají záznamy celní správy a EMCS. Žalovaný záznamy celní správy odmítl jako neprůkazné snad proto, že jako organizátor přepravy je v nich uvedena osoba odlišná od společnosti Herst. Není jasné, jak dospěl k závěru, že rafinérie coby odesílatel nemohla organizovat přepravu. Právě rafinérie zavádí údaje o přepravě do systému EMCS a vystavuje e-AD. Žalovaný neodůvodnil, proč by rafinérie měla důvod lhát. S ohledem na administraci systému EMCS a dokumentů e-AD je zřejmé, že žalobkyně a společnost Herst neměly možnost ovlivnit jejich obsah. Rafinérie potvrdily, že se společností Herst nebyly v kontaktu nad rámec její pozice přepravce. Je pravdou, že záznamy EMCS nejsou kompletní, ale obsahují údaje v drtivé většině případů a umožňují jednoznačný závěr o obvyklém průběhu přepravy.
65. Dle žalobkyně tato skutková zjištění, která žalovaný opomněl, prokazují správnost daňových tvrzení a vyvracejí pochybnosti správce daně, jakož i domněnku, že společnost Herst byla organizátorem přepravy a naložením v rafinérii nabyta ekonomické vlastnictví.
66. Žalobkyně zdůraznila, že žalovaný opřel tvrzení o nevěrohodnosti sdělení OMV ČR pouze o to, že ze spisového materiálu společnosti Herst nevyplývá spojitost se společností PROROB, kterou OMV ČR označila za svého odběratele. Právě to, že společnost Herst nebyla v kontaktu se společností PROROB, odpovídá tvrzení žalobkyně, že společnost Herst neorganizovala přepravu. Dodavatelé v jednotlivých článcích řetězce přenesli povinnost zajistit přepravu PHM na své odběratele, což potvrdily i svědecké výpovědi. Společnost Herst prováděla přepravu z pověření žalobkyně. Dodavatel žalobkyně přenesl povinnost zajistit přepravu na žalobkyni; společnost PROROB přenesla tuto povinnost na svého odběratele a ten postupně až k žalobkyni. K důkazům od společnosti OMV ČR však žalovaný opomněl, že dle nich společnost OMV ČR předávala PHM společnosti PROROB.

jako smluvnímu odběrateli, nikoliv společnosti Herst, tj. přepravci zajištěnému společností PROROB. Obchodní podmínky mezi OMV ČR a PROROB vyžadovaly, aby PROROB zajistila přepravu PHM na místo určení v ČR. To odpovídá daňovým tvrzením.

67. Dle žalobkyně žalovaný opomněl informace od společnosti DaSYN. Z její odpovědi vyplývá, že nabyvateli PHM při přechodu přes hranice byly společnosti PT-OIL, SEDANA GROUP, STOUT Financial a EURO SEKOMA, k čemuž doložila smlouvy. Žalovaný též opomněl podklady k vnitrostátní přepravě a uvolnění do volného oběhu poskytnuté společností DaSYN ke každé dodávce. Jejich obsah potvrzuje tvrzení žalobkyně, že přeprava měla dvě části – mezinárodní část v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, které se účastnily předcházející články řetězce, a vnitrostátní část po propuštění do volného oběhu s tím, že transakce mezi žalobkyní a jejími odběrateli proběhly v rámci vnitrostátní přepravy. Z podkladů od společnosti DaSYN vyplývá, že společnost Herst byla pouhým přepravcem.
68. Společností DaSYN předložené listiny jsou shodné s dokumentací předloženou žalobkyní. Dokumentace neobsahovala jen CMR listy, ale i faktury, doklady vnitrostátní dopravy a další podklady. Ve spojení s dokumentací od společnosti DaSYN je zřejmé, že se PHM obchodovaly mezinárodně (CMR list) a vnitrostátně (doklad o dopravě). Při přechodu hranice jako vlastníka PHM vystupovala osoba odlišná od žalobkyně a společnosti Herst, bez výjimky předchozí článek řetězce. Tyto důkazy žalovaný pominul. Je však nepochybné, že dodávka společností PT-OIL, SEDANA GROUP, STOUT Financial a EURO SEKOMA předcházela dodání mezi žalobkyní a společností Herst. Tyto subjekty vlastnily PHM při přechodu státní hranice. Je vyloučeno, aby společnost Herst nabyla ekonomické vlastnictví dříve než ony. Žalovaný přeskočil chronologii obchodů.
69. K informacím od společnosti DaSYN žalobkyně zdůraznila, že dodávky přepravované společností Herst měly různé nabyvatele (PT-OIL, SEDANA GROUP, STOUT Financial a EURO SEKOMA). To potvrzuje tvrzení žalobkyně. Ta zboží objednávala u lokálního dodavatele, českého daňového subjektu, s požadavkem na dodávku na území ČR. Neměla kontrolu nad tím, z které rafinerie či celního skladu a od kterého subjektu bude dodávka zajištěna. Vybírala cenu. Tomu odpovídá, že v rámci dodávek pro žalobkyni figurovaly různé subjekty při přechodu hranice, když docházelo k dodání mezi subjekty vystupujícími jako dodavatelé a odběratelé v předchozích článcích řetězce. S těmito subjekty neměly žalobkyně ani společnost Herst obchodní kontakty.

Námítka porušení základních zásad hodnocení důkazů

70. Žalovaný hodnotil jako neprůkazné důkazy svědčící ve prospěch žalobkyně, a to i tehdy, kdy jejich původci byly orgány státní správy. To je protiprávní postup. Žalobkyně připustila, že jednotlivý důkaz může sám působit nevěrohodně, jako např. žalovaným podrobně rozebraná rámcová smlouva o dodávkách mezi žalobkyní a společností Herst. Je možné, že i některé svědecké výpovědi samy o sobě nevzbudily dojem věrohodnosti. Nelze však akceptovat, že žalovaný jednotlivé důkazy označí za nevěrohodné, ačkoliv je potvrzují ostatní důkazy. Správnost daňových tvrzení potvrdil řetězec důkazů, zejména potvrzení rafinérií coby primárních dodavatelů, potvrzení oprávněných příjemců o skutečném nabyvateli PHM při přechodu hranice, obsah CMR listů uvádějících osoby příjemce a odesílatele a organizátora přepravy jiné než Herst, svědectví statutárních orgánů dodavatelů potvrzují jako sjednání místo dodání žalobkyni v ČR, která jsou ve shodě se smlouvami,

záznamy celní správy, obsahem systému EMCS apod. Tyto důkazy potvrzují, že se společnost Herst nestala ekonomickým vlastníkem PHM a neorganizovala jejich přepravu.

Námítka proti neprovedení důkazů

71. Žalobkyně namítala, že žalovaný neprovedl značnou část navržených důkazů k prokázání, že osoby uvedené na CMR listech jako odesílatelé a příjemci PHM, případně jiné osoby účastníci se transakcí v předcházejících člancích řetězce, se přímo účastnily obchodování a docházelo mezi nimi ke zdanitelným plněním. Tím měla být vyvrácena domněnka žalovaného, že mezi těmito subjekty buď nedošlo ke zdanitelnému plnění, nebo se jednalo o klidovou dodávku bez přepravy. Související důkazní návrh žalobkyně učinila v návaznosti na zrušující rozsudek krajského soudu. Žalovaný odmítl provést výsledky z důvodu, že měl za prokázané, že společnost Herst byla organizátorem přepravy a nabyla ekonomické vlastnictví v JČS, což je zásadní porušení procesních práv žalobkyně.

Námítka, že žalovaný kladl k tíži žalobkyně svůj protiprávní postup

72. Žalovaný zčásti dovodil neunesení důkazního břemene žalobkyní za situace, kdy část důkazů již nelze provést v důsledku jeho vlastního protiprávního postupu. S ohledem na uplynutí zákonných lhůt se nepodařilo zajistit žalobkyní navržené důkazy od společností Shell, Geta a Gepeo a od českých daňových subjektů v předcházejících člancích řetězce. Tyto české daňové subjekty zanikly, jsou v likvidaci či konkurzu, případně jsou nekontaktní. Společnost CALLMED.EU zanikla v dubnu 2019 a společnost PUPAVA v červnu 2020. Další společnosti (vyjmenované v tabulce č. 1 v bodě 23 seznámení) již nejsou kontaktní, případně nemají k dispozici doklady. S ohledem na délku daňového řízení je zřejmé, že dokumentace byla k dispozici i v rámci odvolacího řízení. K zániku došlo až po původním rozhodnutí žalovaného z roku 2016, které následně zrušil soud, neboť žalovaný neprovedl důkazní návrhy žalobkyně. Až v roce 2021 žalovaný v návaznosti na zrušující rozsudek zahájil zajišťování těchto důkazů, tedy 7 let po zahájení daňového řízení. Na základě těchto úkonů byla zjištěna identita dalších subjektů v předchozích člancích řetězce, avšak mnoho jich zaniklo nebo se nedochovala dokumentace. Nejméně pětiletou prodlevu při dokazování tak způsobil žalovaný. Je jisté, že pokud by prováděl důkazní návrhy včas, relevantní skutečnosti by se podařilo získat. Důkazní nouze proto nemůže jít k tíži žalobkyně.

Vyjádření žalovaného

73. Žalovaný odmítl, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Odkázal na body 77, 78 a 132 napadeného rozhodnutí, ze kterých vyplývá, že odvolání vyhověl ve vztahu k dodávkám od společností Petroplus a GEPEO. Ve lhůtě pro stanovení daně nebylo možné odvolací řízení doplnit, přičemž k prekluzi musel žalovaný přihlédnout z úřední povinnosti. Daň doměřil výhradně ohledně dodávek od dodavatele KF, jehož dodávající rafinerií byla rakouská společnost Shell. U té se podařilo odvolací řízení doplnit včas, žalobkyně však neunesla důkazní břemeno. Částka daně vyplývá z Tabulky č. 1 a výpočet penále vyplývá přímo z výroku napadeného rozhodnutí [20 % z doměřené daně v souladu s § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Žalovaný též uvedl, že z původního rozhodnutí úvahy kompletně převzal a doplnil, není tak pravdou, že by odkazoval na toto již neexistující rozhodnutí.
74. K organizátorství přepravy žalovaný připomněl rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění od dodavatelů KF, Evžena Novotného a MV Petrol. Předložila daňové doklady, čímž splnila formální podmínku nároku. Správce daně výzvou ze dne 30. 6. 2014 prokázal pochybnosti týkající se

určení místa plnění v tuzemsku, čímž se důkazní břemeno přesunulo na žalobkyni. Přenesení důkazního břemene potvrdil i zrušující rozsudek. Žádný z CMR listů neobsahoval potvrzení o převzetí zboží, což podporuje tezi, že příjemci v CMR listech vystupovali formálně a PHM byly přepraveny z JČS přímo společností Herst, která tak nabyla právo nakládat se zbožím přímo v JČS. Žalobkyně i společnost Herst disponovaly různými exempláři CMR listů, které by normálně neměly k dispozici. Společnost Herst přepravovala PHM vlastními dopravními prostředky, dopravu nefakturovala jiným osobám. Od počátku tak měla v úmyslu pořídit PHM v JČS pro vlastní ekonomickou činnost (srov. rozsudek Herst). Všechna dodání zboží před touto pohyblivou dodávkou je tak třeba považovat za klidové dodávky bez přepravy, kdy se místo plnění stanoví podle § 7 odst. 1 zákona o DPH v členském státě, kde bylo zboží fyzicky před přepravou.

75. Žalovaný neodmítá, že jeden daňový subjekt může pro druhého přepravovat zboží, které od něj nakonec nakoupí. Obchodníci by však museli odlišit, kdy sjednávají smlouvu kupní a kdy přepravní. Takové důkazy žalobkyně nepředložila. Důkazní břemeno k prokázání, že právo nakládat s PHM jako vlastník na ni přešlo až na území ČR, měla žalobkyně, která jej neunesla. Závěry žalobkyní zmíněného rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016-176 nejsou rozporné s napadeným rozhodnutím, neboť místo plnění bylo prokazatelně v JČS, resp. žalobkyně neprokázala jeho uskutečnění v tuzemsku.
76. K námitkám ohledně doplnění odvolacího řízení žalovaný uvedl, že odpověď společnosti Total se vztahuje k jinému zdaňovacímu období. V případě společnosti Shell uplynula sedmiletá lhůta pro archivaci a nemohla tak zodpovědět dotazy rakouského správce daně. Odpověď společnosti OMV ČR se vztahovala k jiným zdaňovacím obdobím a žalovaný se k ní proto nevyjadřoval. Sdělení společností SESTO a IMM PRODUCT se týkala jiných zdaňovacích období a neměla žádnou vypovídající hodnotu. Sdělení společnosti DaSYN mělo prakticky nulovou vypovídající hodnotu, společnost nebyla účastníkem právních vztahů. Námitku nesprávného hodnocení této odpovědi žalovaný vypořádal již v bodě 124 napadeného rozhodnutí. Žalovaný prověřil společnosti, které DaSYN označila za účastníky obchodněprávních vztahů, nicméně nebyly získány relevantní informace. Některé společnosti neexistovaly, neodpověděly, případně insolvenční správce nedisponoval žádnými informacemi. Sdělení GŘC ze dne 31. 5. 2021 obsahuje nekompletní tabulku, některé údaje nemají odraz ve skutečnosti (např. rafinérie jako organizátor přepravy), tj. neproказuje, jak docházelo k organizaci přepravy. Sloupec „organizátor přepravy“ je nepovinným údajem. Systém EMCS funguje tak, že oprávněný odesílatel předkládá ke schválení celnímu úřadu návrh elektronického průvodního dokladu. Celní úřad ověří údaje a přidělí referenční kód ARC. Potvrzený průvodní doklad e-AD je zaslán odesílateli. Pro případ celních kontrol odesílatel vytiskne jeho stejnopis a předá jej dopravci. Celní správa monitoruje pohyb zboží v reálném čase. Data v nepovinné kolonce EMCS celní správa nekontroluje.
77. K námitce porušení § 92 odst. 2 a 5 písm. c) daňového řádu žalovaný uvedl, že správce daně formuloval pochybnosti ve výzvě ze dne 30. 6. 2014. Přenesení důkazního břemene potvrdil zrušující rozsudek. Důkazního břemene se daňový subjekt nezabývá odkazem na vyhledávací povinnost správce daně, neboť je povinen prokázat vše, co tvrdí. Žalovaný nebyl povinen zkoumat všechny transakce obchodního řetězce. Žalobkyně byla povinna prokázat, že místo přijetí plnění bylo v tuzemsku a přeprava proběhla tak, jak tvrdila. Jelikož uvedené neprokázala, nelze uznat nárok na odpočet DPH na vstupu. Přeprava byla v souladu se závěry rozsudku SDEU *Euro Tyre* provedena společností Herst, dodávky PHM předcházející

tomuto dodání nutno považovat za klidové dodávky bez přepravy. Žalobkyní uvedený rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, je nepřiléhavý, neboť řeší primárně otázku zajišťovacího příkazu. Fakt, že žalobkyní předložené důkazy neměly důkazní potenci, jde k její tíži. Žalovaný důkazy pouze hodnotil. Bylo na žalobkyni, aby byla obezřetná a zajišťovala si podklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

78. K námitce nesprávných skutkových zjištění žalovaný uvedl, že svědecké výpovědi neposkytly konkrétní informace o organizaci obchodů a dodávek PHM. Dle nich dodavatelé žalobkyně přepravu pohonných hmot nezajišťovali, tu zajišťovala žalobkyně prostřednictvím společnosti Herst. Komunikace probíhala mezi společností Herst a dodavatelé žalobkyně. Jednalo se o jednu nepřerušovanou přepravu. Svědci tvrdili, že přeprava byla rozdělena na několik částí a žalobkyně se stala vlastníkem PHM až na území ČR, nicméně ze spisového materiálu je zřejmé, že přeprava byla jedna a zajištěná společností Herst.
79. Ohledně rámcových smluv se společností KF a Evženem Novotným lze pochybovat o jejich autenticitě, neboť je žalobkyně předložila až po pátém seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Rámcové smlouvy zamýšlely upravovat obchodní vztahy související s podejem PHM získaných z tuzemské rafinérie společnosti ČEPRO. Neupravovaly prodej PHM získaných v rafinérii v JČS. Ke konkretizaci mělo docházet až v rámci objednávek. Z rámcové smlouvy se společností KF vyplývá, že přepravu mohla zajistit třetí osoba, což měla být dle žalobkyně společnost Herst. Čl. 5.1. této smlouvy nevylučuje organizaci přepravy kupujícím. Dle žalovaného je namístě se domnívat, že společnost Herst přepravovala zboží fakticky pro sebe, vlastníkem se stala již v JČS.
80. K námitce porušení zásady volného hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že není povinen provést všechny navrhované důkazy. Odpovědi společností OMV ČR, Total, Shell a DaSYN se týkaly jiných zdaňovacích období nebo měly nulovou vypovídající hodnotu. Co se týče odpovědí statutárních orgánů dodavatelů, žalobkyně neoznačila konkrétní svědky, tudíž nebyli vyslechnuti, což aproboval zrušující rozsudek. Svědky (39 osob) žalobkyně identifikovala v reakci na čtvrté seznámení se zjištěnými skutečnostmi, žalovaný je odmítl pro nadbytečnost. Svědci N., S. a V. potvrdili přepravu PHM prostřednictvím společnosti Herst. Rámcová smlouva o dodávkách byla vyhodnocena jako nevěrohodná, neboť ji společnost Herst předložila až v odvolacím řízení, nebyla doložena potvrzení objednávek. Žalovaný zohlednil personální a ekonomické propojení žalobkyně se společností Herst. Žalobkyně neprokázala, že místem plnění bylo tuzemsko. Nevěrohodnosti smlouvy přisvědčil zrušující rozsudek.
81. K námitce neprovedení důkazů žalovaný uvedl, že je regulérní neprovést důkaz nesouvisející s předmětem řízení. V odst. 79 napadeného rozhodnutí uvedl, proč neprovedl důkazy týkající se dodavatelů KF, Evžena Novotného a MV Petrol. Tyto důkazy již byly ve věci Herst provedeny, což plyne z úředního záznamu ze dne 29. 8. 2016. Ohledně společností ECOLL, RENOIL, REMIOL a MASNÝ A UZENÁŘSKÝ KONCERN žalovaný odkázal na odst. 93 a 94 napadeného rozhodnutí. Návrhy nesouvisely s předmětem řízení. K nevyslechnutí 39 svědků viz odst. 86 a 87 napadeného rozhodnutí. Důvodem byla nadbytečnost, neboť skutkové okolnosti již byly postaveny na jisto a bylo vyloučeno, že společnost Herst figurovala jako pouhý přepravce. Víc než polovina společností, jejichž statutárními orgány byli svědci, nebyla do obchodů zapojena.

82. K námitce nezákonného postupu žalovaný uvedl, že důkazní břemeno k prokázání nároku tížilo žalobkyni poté, co byly prokázány pochybnosti správce daně. Bylo na ní, aby si zajistila odpovídající důkazní prostředky. Daňové řízení ve složitých věcech může trvat několik let. Daňové subjekty musí vzít v potaz, že důkazní potence se může s časem zmenšovat.

Replika žalobkyně

83. Žalobkyně k organizátorství přepravy uvedla, že spor není o oprávněnost pochybností správce daně, ale o hranice důkazního břemene žalobkyně. Žalovaný bez provedení důkazů učinil závěr o místě zdanitelného plnění v JČS jen na základě závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Závěry nesouvisejí s důkazním břemenem žalobkyně, která netvrdila, že společnost Herst organizovala přepravu. V řízení bylo prokázáno, že se s PHM nakládalo v řetězci obchodů, který počínal u rafinérie či daňového skladu v JČS, bylo v něm množství dalších subjektů – českých plátců daně. Žalobkyně ohledně tvrzení žalovaného o organizování přepravy společností Herst navrhla množství důkazů. Úkonů se coby majitelé PHM účastnily subjekty odlišné od žalobkyně a společnosti Herst. Z dokumentů vyplývá přebírání PHM příjemci uvedenými v CMR listech. Žalovaný odmítá brát do úvahy obsah důkazů a tvrdí, že nebyl doložen obsah kupních a přepravních smluv, nicméně žalobkyně oboje předložila.
84. K otázce porušení § 92 odst. 2 a 5 písm. c) daňového řádu uvedla, že rozložení důkazního břemene neznamená, že žalovaný nenese důkazní břemeno. Zdůraznila, že prokázala uskutečnění obchodu tak, jak tvrdila. Prokázání pochybností tak bylo na žalovaném. K otázce nesprávných skutkových zjištění uvedla, že žalovaný pomíjí skutečné znění důkazů. Stejně tak nezákonný postup žalovaného nelze klást k tíži žalobkyně ohledně důkazů, jejichž použitelnost zanikla plynutím času.

Duplika žalovaného

85. Žalovaný setrval na návrhu na přerušení řízení do doby, než rozhodne NSS ve věci sp. zn. 8 Afs 302/2020 o kasační stížnosti žalovaného proti zrušujícímu rozsudku.
86. Žalovaný odkázal na odst. 105 až 114 napadeného rozhodnutí. Všechny předcházející dodávky je třeba považovat za klidové, plnění bylo v JČS. Žalovaného netížilo důkazní břemeno k prokázání organizátora přepravy. Tato skutečnost pouze vyplynula z dokazování a přispěla k závěru, že místo zdanitelných plnění bylo v JČS. Žalobkyně byla povinna prokázat nárok na odpočet daně. Musí se jednat o zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. V případě přeshraničních dodávek PHM je možné přiznat přepravu zboží pouze jedné transakci. Klíčové je určení, zda byla prodávajícím, kupujícím nebo třetí osobou realizována přeprava, a určení místa převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Z dokazování vyplynulo, že přepravu je nutno přičíst společnosti Herst. Žalobkyně unesla pouze primární důkazní břemeno, nicméně v návaznosti na výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2014 neprokázala, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno.
87. Žalovaný se ohradil proti tvrzení, že místo plnění PHM v JČS určil jen na základě neunesení důkazního břemene žalobkyní. Bylo provedeno rozsáhlé dokazování, z něhož vyplynulo, že organizátorem přepravy byla společnost Herst, která PHM přepravovala vlastními prostředky, nesla náklady přepravy a s přepravovanými PHM nakládala jako vlastník. Tabulka Generálního ředitelství cel z EMCS nedokazuje, jak docházelo k organizaci přepravy. Co se týče CMR listů a přepravní dokumentace, žádný z CMR listů neobsahoval

potvrzení příjemce o převzetí zboží. Žalobkyně i společnost Herst disponovaly rozdílnými exempláři CMR listů, které by za normálních okolností neměly k dispozici. Faktickým příjemcem tak byla společnost Herst. V odst. 57 napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul informace od Generálního ředitelství cel s tím, že další informace nebylo možno získat, z důvodu, že žalobkyně a obchodní partneři nebyli registrováni ke spotřební dani z minerálních olejů, ani nebyli držiteli povolení k nakládání s minerálním oleji v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalobkyně nepředložila konkrétní kupní smlouvy, ale rámcové smlouvy, které neměly důkazní potenci k prokázání, že místem plnění bylo tuzemsko.

88. K otázce porušení § 92 odst. 2 a 5 písm. c) daňového řádu žalovaný uvedl, že správce daně prokázal pochybnosti a netížilo jej důkazní břemeno k prokázání, že ke zdanitelnému plnění došlo v tuzemsku. Pochybnosti byla povinna vyvrátit žalobkyně, kterou žalovaný o zjištěných skutečnostech poučil v odvolacím řízení celkem šestkrát. Stejně tak žalovaný odmítl, že by pomíjel skutečný obsah důkazů. Nemožnost provést důkazy z důvodu plynutí času jde k tíži žalobkyně.

Posouzení žaloby soudem

89. Soud nejprve pro přehlednost uvádí obecná zákonná a judikатурní východiska projednávané problematiky. Činí tak zejména v souladu s rozsudkem Herst, který obstál v kasačním přezkumu (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 386/2020-77), od kterého nemá důvod se odchýlit. Oproti právě projednávanému případu se poukázaná věc liší tím, že nyní byl mezi společnost Herst a ostatní články řetězce vložen mezičlánek v podobě žalobkyně, společnosti Hercok.
90. K tomu soud považuje za nutné ve shodě se závěry žalovaného připomenout, že žalobkyně i společnost Herst sídlí na totožné adrese a mají totožného jednatele. V rozhodných zdaňovacích obdobích měly tyto společnosti i stejného společníka (uvedeného jednatele). Obě společnosti byly ve smyslu tehdejší právní úpravy (srov. § 66a odst. 2 a 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník) ovládány totožnou fyzickou osobou.
91. Soud je též vázán závazným právním názorem vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku, který též NSS aproboval (srov. rozsudek č. j. 8 Afs 302/2020-78).
92. Konečně soud dodává, že v návaznosti na zrušující rozsudek rozhodl zdejší soud (o jiných zdaňovacích obdobích) také ve věci vedené pod sp. zn. 43 Af 34/2021, a to rozsudkem ze dne 18. 11. 2024, č. j. 43 Af 34/2021-76. Ani od závěrů tohoto rozsudku nemá soud důvodu se odchýlit.

Hodnocení přeshraničních obchodů dle právní úpravy a judikatury

93. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu (znění účinné ve 2. čtvrtletí 2012) správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
94. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
95. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je též dodání zboží nebo převod za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku či poskytnutí

služby za úplatou osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [§ 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH].

96. 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 věty první citovaného ustanovení je místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.
97. 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.
98. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se pro účely tohoto zákona dodáním zboží 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.
99. Podle § 16 odst. 1 zákona o DPH se pro účely tohoto zákona pořízením zboží z jiného členského státu rozumělo 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.
100. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH 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, je 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.

101. Podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH platí, že správci daně je povinna přiznat a zaplatit daň osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.
102. Jak upozornil NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016-176, 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 evropské právní úpravy, jsou tedy nadále použitelné.
103. Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že předmětem DPH jsou mj. tato plnění: a) dodání zboží za úplaty uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková; b) pořízení zboží za úplaty 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; [...].
104. Podle čl. 14 odst. 1 této směrnice se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
105. Podle čl. 20 prvního pododstavce této směrnice pořízením zboží uvnitř Společenství se 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.
106. 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.
107. Dále je třeba zopakovat, že důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně žalobkyni. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátcе daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. 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 uskutečnit jiný plátců daně. Zásada neutrality DPH současně vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i přesto 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 *Uszodaéptő*, bod 39).

108. Ustálenou judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně dle § 92 daňového řádu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval, a to zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
109. 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.
110. 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*, bod 31, či *AREX CZ*, bod 45]. Pokud jde o plnění, jež tvoří řetězec dvou po sobě následujících dodání, která vedla jen k jedné přepravě uvnitř Společenství, může být přeprava uvnitř Společenství přičtena jedinému z obou dodání, a 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, ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *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 JČS 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*, 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).

111. 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 *AREX CZ*, body 70 až 79). Pro určení, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží, tedy není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň ani 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 č. j. 9 Afs 137/2016-176).
112. Judikatura činí přičtení přepravy jednomu či druhému pořízení z řetězce po sobě následujících pořízení v zásadě závislým na časovém kritériu, neboť klade důraz na okamžik, ke kterému byla naplněna 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 *AREX CZ*, 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 odběratelům, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu. SDEU ve věci *Herst* 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 nefakturovala. Naproti tomu skutečnost, že se přeprava PHM uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z pořízení musí být uvedena přeprava přičtena. Osoba povinná k dani, která uskutečňuje jedinou přepravu zboží uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně s úmyslem získat zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, nabývá právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník za podmínky, že má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji (rozsudek *Herst*, body 48-51).

113. 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 namísto žalobkyně společnost *Herst* coby koncový odběratel PHM skutečně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Německu, Rakousku, či JČS, jak tvrdí žalovaný, pak by musela být tato přeprava přičtena pořízení zboží uskutečněnému společností *Herst*, a toto pořízení by muselo být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, neboť přeprava z JČS by byla uskutečněna až po tomto převodu (srov. bod 72 rozsudku *AREX CZ*).
114. Pokud by ovšem právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla žalobkyně až po skončení přepravy na území ČR a teprve poté od ní společnost *Herst* vystupující do té doby jako „pouhý přepravce“, bylo by ještě třeba zkoumat, zda její dodavatelé nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastníci již na území JČS nebo až na území České republiky. Pokud by se u bezprostředních dodavatelů žalobkyně jednalo o nabytí v JČS, bylo by třeba zkoumat, kterému z těchto dvou dodání (zda dodání dodavateli žalobkyně či žalobkyni) je třeba přiřadit přepravu, a to na základě celkového posouzení všech konkrétních okolností věci v původním řízení ve smyslu rozsudku *Euro Tyre Holding*, bod 27. Pokud by se ale u dodavatelů jednalo o nabytí v České republice, pak by nutně muselo být i dodání pro žalobkyni učiněno již v České republice a žalobkyně by v zásadě měla nárok na odpočet (srov. bod 106 rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176).
115. Výše uvedená kritéria však nejsou použitelná pro situaci, kdy by k nabytí práva nakládat s PHM jako vlastník ze strany žalobkyně, případně společnosti *Herst* coby koncového odběratele, došlo v průběhu samotné přepravy. Za takovou situaci přitom SDEU (viz *Herst*, body 45-47) považuje i případ nabytí takového práva v okamžiku propuštění PHM přepravovaných v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Z toho plyne, že (intrakomunitární) přepravu ve smyslu směrnice o DPH nelze nejen podle NSS, ale ani podle SDEU rozdělovat na dvě přepravy oddělené okamžikem propuštění PHM do volného

oběhu, nýbrž je třeba ji vnímat běžným způsobem jako jeden celek od naložení PHM do přepravního prostředku až do okamžiku jejich stočení v místě určení, aniž by bylo důvodné přihlížet k případné časově omezené zastávce v souvislosti s ukončením příslušného režimu podle zákona o spotřebních daních a s tím související výměně přepravního dokladu doprovázejícího PHM během mezinárodní přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně za přepravní dokument určený pro (vnitrostátní) část přepravy PHM již zatížených spotřebních daní. V případě nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník ze strany žalobkyně, případně společnosti Herst jako koncového odběratele, v průběhu přepravy, tj. např. v okamžiku propuštění PHM do volného oběhu, by přitom bylo opět třeba provést komplexní test všech okolností daných obchodů, přičemž však podle SDEU je pro toto posouzení podstatná iniciace obchodu koncovým odběratelem, zálohová úhrada PHM předcházející zahájení přepravy, stejně jako skutečnost, že přepravu realizovala sama žalobkyně na své náklady.

116. 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 *Herst* v bodech 45 až 51. Pokud by bylo zjištěno, že k převodům během přepravy nedocházelo, bylo třeba určit, zda společnost Herst 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 žalobkyně neměla (v tuzemsku) nárok na odpočet DPH z těchto transakcí. Pokud by naopak k dodání PHM společnost Herst 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*, bod 27).
117. Žalovaný vyšel z toho, že z provedeného dokazování vyplývá, že na společnost Herst přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník již v okamžiku jejich naložení na její vlastní dopravní prostředky v JČS a že společnost Herst je třeba považovat za organizátora přepravy. S ohledem na to proto bylo namísto přepravy PHM přičíst dodáním mezi společnostmi Herst a jejími dodavateli včetně žalobkyně coby předposledního článku obchodního řetězce. Pokud žalobkyně tvrdila, že dodané PHM nabyla v souladu s předloženými daňovými doklady v tuzemsku, důkazní břemeno ke svému tvrzení podle žalovaného neunesla. Žalovaný tedy vyloučil variantu, že by společnost Herst nabyla PHM až v tuzemsku, a to od žalobkyně coby předchozího článku řetězce až po skončení přepravy. I přes závěr o dodání zboží společnosti Herst již v JČS před započítáním přepravy zároveň žalovaný ve smyslu bodu 44 rozsudku *Euro Tyro Holding* fakticky prověřoval, zda společnost Herst byla organizátorem přeprav PHM.
118. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 2. 1990, C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, body 7 a 8, ze dne 6. 2. 2003,

C-185/01 *Auto Lease Holland*, body 32 a 33, ze dne 3. 6. 2010, C-237/09 *De Fruytier*, bod 24, *Herst*, bod 36, či *AREX CZ*, bod 75). Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela [usnesení SDEU ze dne 15. 7. 2015, C-123/14, *Itales*, rozsudky SDEU ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, *Enteco Baltic*, bod 87, *AREX CZ*, bod 75, *Herst*, bod 38]. Přepravu PHM, tj. přemístění těchto výrobků z jednoho členského státu do druhého, nelze v tomto ohledu považovat za rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, není-li dána jiná okolnost, která by umožňovala předpokládat, že k takovému převodu došlo v době této přepravy (viz rozsudky SDEU *AREX CZ*, bod 78, *Herst*, bod 39). Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji (*Herst*, bod 39). V návaznosti na judikaturu SDEU (rozsudky ve věci *Enteco Baltic* a *AREX CZ*) NSS konstatoval, že pro posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nepostačuje pouze určit, kdy fyzicky začala osoba se zbožím nakládat. Stejně tak pro tento závěr nepostačuje konstatovat, kdy přešlo nebezpečí škody na věci, ačkoliv se může jednat o podpůrnou argumentaci týkající se převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, neboť přechod nebezpečí škody na věci je často spojen s převodem vlastnického práva. Dospěl k závěru, že „[p]řevod práva nakládat s věcí jako vlastník nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině případů k dodání zboží dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo“ (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176).

119. Nepostačuje určit, kdy společnost *Herst* nebo žalobkyně začala se zbožím fyzicky nakládat (srov. bod 119 rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176). Jak bylo výše uvedeno, převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je majetek převáděn, zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (viz rozsudky *Enteco Baltic*, bod 87, *AREX CZ*, bod 75, *Herst*, bod 38). Rovněž NSS v obdobných případech opakovaně odmítl 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 č. j. 9 Afs 137/2016-176).
120. 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 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 č. j. 4 Afs 22/2015-104), resp. záměrech stran, jsou-li ovšem podpořeny objektivními skutečnostmi. Přemístění (přeprava) PHM z jednoho členského státu do druhého není rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako

vlastník. Jak vyložil SDEU ve věci *Herst*, převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji.

121. 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 pořízení 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 vlastníkem 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.
122. Pakliže tedy společnost *Herst* od počátku prostřednictvím žalobkyně činila formálně kroky tak, aby PHM naložila a skončily v jejím vlastnictví, jsou závěry daňových orgánů o organizátorství přepravy a nabytí ekonomického vlastnictví touto společností při naložení na její vozidla v JČS v souladu s výše uvedenou judikaturou.
123. S ohledem na výše zmíněnou personální propojenost, resp. ovládání společností *Herst* a *Hercok* stejnou osobou soud rovněž analogicky odkazuje na další případy posuzování daňových povinností propojených osob. Je tomu tak např. v případech týkajících se zákazu dvojího zdanění úroků z podílů na zisku obchodních korporací. Velký senát SDEU v rozsudku ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C 115/16, *N Luxembourg 1*, C 118/16, *X Denmark*, C 119/16, *T Denmark I* a C 299/16, *Z Denmark*, dovodil, že za skutečného vlastníka nemůže být nikdy považována obchodní společnost, která je do celého daňového případu zapojena toliko jako „průtoková“, aniž by její účast v řetězci obchodních transakcí dávala jakýkoliv ekonomický smysl. Skutečným vlastníkem úroků je pouze ten subjekt, který z nich má skutečný prospěch a přijímá je pro sebe, nikoliv jako zprostředkovatel pro svou mateřskou obchodní korporaci apod. Obdobně NSS v rozsudku ze dne 21. 2. 2024, č. j. 4 Afs 63/2022-48, dovodil, že skutečným vlastníkem licenčních poplatků není taková obchodní korporace, která 94,6667 % z celkové částky vybraných licenčních poplatků pouze převádí na skutečného vlastníka licence do JČS. V takovémto případě totiž není dán

skutečný ekonomický prospěch z výběru licenčních poplatků, neboť společnost nemůže svobodně určit, jak budou tyto peněžní prostředky využity (viz též rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2019, č. j. 10 Afs 140/2018-32).

124. Lze shrnout, že aby společnost Herst mohla nabýt ekonomické vlastnictví přepravovaných PHM od žalobkyně právě až v tuzemsku po provedené přepravě z JČS, musela by být účast žalobkyně v obchodním řetězci nějakým způsobem ekonomicky opodstatněná a rozlišitelná od účasti společnosti Herst. Žalobkyně by neměla plnit úlohu prostého „průtokového“ článku obchodního řetězce, přes který se PHM vždy bez dalšího dostanou do právního vlastnictví společnosti Herst bez ohledu na to, kdo PHM přepravoval z JČS, a které společnosti byly předcházejícími články obchodního řetězce. Tak by tomu bylo zejména v případě, kdyby PHM byly do koncového právního vlastnictví prodány vícero různým společnostem na základě nabídky a poptávky, v níž by společnost Herst neměla výlučně postavení jediného odběratele s ní personálně propojené žalobkyně. Pakliže ale žalobkyně plnila úlohu „průtokového“ článku, nemohla i s ohledem na propojení se společností Herst v osobě totožného společníka a jednatele nikdy nabýt ekonomické vlastnictví k přepravovaným PHM, neboť ekonomicky či provozně neodůvodněný převod právního vlastnictví PHM mezi obchodními korporacemi ovládanými totožnou osobou nelze chápat jako změnu v ekonomickém vlastnictví, neboť faktický průběh a smysl celé transakce je stále týž – zakoupení a dodání PHM z JČS pro výlučnou ekonomickou činnost společnosti Herst.

Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné

125. Žalobkyně namítala, že žalovaný svůj závěr o tom, že společnost Herst organizovala přepravu PHM a stala se jejich ekonomickým vlastníkem již okamžikem naložení v JČS, neodůvodnil. K tomu soud připomíná, že s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení nebylo povinností orgánů finanční správy prokazovat, jak se daná transakce fakticky uskutečnila. Správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal pochybnosti, že společnost Herst nabyla ekonomické vlastnictví k PHM až v tuzemsku, čímž správce daně unesl své důkazní břemeno (srov. odst. 60 až 61 zrušujícího rozsudku). Bylo proto na žalobkyni, aby unesla své důkazní břemeno a prokázala, že se skutečně jednalo o tuzemské plnění a společnost Herst právě v tuzemsku nabyla ekonomické vlastnictví k přepravovaným PHM. Žalovaný tak nebyl povinen prokazovat skutečné místo zdanitelného plnění, nýbrž pouze posoudit, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Pakliže žalobkyně dle žalovaného své důkazní břemeno neunesla, neměl žalovaný jinou možnost než uplatněný nárok na odpočet DPH neuznat.
126. Žalovaný snesl celou řadu argumentů na podporu svého závěru o organizátorství přepravy společností Herst. Zabýval se věrohodností rámcové smlouvy mezi žalobkyní a společností Herst o dodávkách PHM (bod 42 napadeného rozhodnutí), propojením žalobkyně se společností Herst coby koncovým odběratelem PHM, smyslem účasti žalobkyně v obchodním řetězci a její komunikací s předchozími články řetězce mimo jiné z e-mailové domény společnosti Herst (bod 48), obsahem mezinárodních nákladních listů CMR a souvisejícími nestandardními okolnostmi, tedy že žalobkyně a společnost Herst disponovaly CMR listy, kterými by dle žalovaného neměly disponovat (bod 52), a záznamy ze systému EMCS (bod 57). Zcela jasně pak své závěry shrnul tak, že i po doplnění dokazování se nezměnil náhled na žalobkyni jako na čistě formální článek a že přepravu skutečně organizovala společnost Herst, na kterou přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník

okamžikem jejich naložení, a že ve vztahu mezi žalobkyní a jejími dodavateli je proto klidovou dodávkou bez přepravy (bod body 110-112).

127. Žalobkyně též namítla nedostatečně komplexní posouzení jejího odvolání. Vzhledem k obecnosti tohoto žalobního bodu lze připomenout závěry rozšířeného senátu v usnesení ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, že „[l]íčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.“ S ohledem na rozsah odůvodnění napadeného rozhodnutí, které má 46 stran a obsahuje odkazy na dokumenty ve správním spisu a jejich hodnocení žalovaným, nelze na základě jen velmi obecných výtek konstatovat, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalobkyně v tomto žalobním bodu spíše namítá nesprávnost závěrů žalovaného, nicméně téměř nepřináší své vlastní hodnocení projednávaného případu. Lze tedy konstatovat, že se žalovaný zabýval všemi okolnostmi případu a určení místa v JČS postavil na řetězci důvodných pochybností o tom, že místo plnění bylo v tuzemsku, jak tvrdila žalobkyně. Soud má za to, že z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, proč žalovaný nepokládal námitky žalobkyně za důvodné a jeho odůvodnění proto z hlediska přezkoumatelnosti ob stojí
128. Žalobkyně namítala, že každý z dodavatelů i odběratelů v předchozích člancích řetězce věděl, že dochází k nakládce proto, aby jim bylo dodáno (bod 36 žaloby). Dle soudu je ale tato námitka nedostatečně konkrétní, protože není jasné, k čemu vlastně směřuje. Smysl by měla například taková námitka, z níž by bylo zřejmé, proč má být mylný závěr žalovaného o tom, že veškeré dodávky v řetězci od samého počátku směřovaly pouze pro společnost Herst coby koncového odběratele pohonných hmot (např. využití části dodávky pro ekonomickou činnost žalobkyně nebo její přeprodání daňovému subjektu mimo „zaběhnutý“ řetěz na základě *ad hoc* uzavřené kupní smlouvy). Je pravdou, že svědci potvrdili, že objednávky PHM učinila žalobkyně, společnost Herst zajistila přepravu z JČS a následně společnost Herst nabyla právní vlastnictví k PHM až na území ČR. To ale nic nemění na tom, že předmětem zkoumání bylo ekonomické vlastnictví PHM, které je na právních a přepravních postupech do jisté míry nezávislé. Svědectví E. N., M. V., jednatele MV Petrol, a I. S., jednatele KF, se navíc netýkají personálního propojení žalobkyně a společnosti Herst a jejich vzájemného fungování při každodenním podnikání (zmiňována pouze přeprava), případně jiných detailů, které by popíraly závěry žalovaného o tom, že jediným koncovým odběratelem PHM byla společnost Herst a nikoliv i jiné subjekty. Vyplývá z nich, že dané společnosti prodávaly PHM žalobkyni, nicméně samy současně nebyly přímo „u zdroje“ coby rafinérie nebo neměly povolení pro dovoz PHM z JČS, a proto PHM objednávaly v JČS od jiných společností, které je nakupovaly v rafinériích.
129. Pro úplnost soud podotýká, že se svědeckými výpověďmi zabýval již v odst. 116 zrušujícího rozsudku, kde vysvětlil, proč tyto výpovědi nejsou pro posouzení otázky ekonomického vlastnictví PHM dostatečně relevantní. Svědecká výpověď totiž slouží ke zjištění skutečností, které svědci vnímali vlastními smysly, nikoliv právních názorů na obchodní případ, a to zvláště v situaci, kdy svědci nevnímali svými smysly celý řetěz transakcí

(především závěrečné přeprodání veškerých PHM žalobkyní společnosti Herst), nýbrž pouze jejich „úsek“.

130. Napadené rozhodnutí je tedy přezkoumatelné a tento žalobní bod je nedůvodný.

Skutková zjištění nejsou v rozporu s provedenými důkazy

131. Nejprve je nutné připomenout úvodní výklad o judikatuře o posuzování okamžiku nabytí ekonomického vlastnictví zboží při přeshraniční přepravě v rámci Společenství. Ten právě nevylučuje, že přepravce PHM (společnost Herst) může být současně i organizátorem přepravy, pakliže již od samého počátku byly přepravované PHM určeny výlučně k jeho vlastní spotřebě a předchozí články obchodního řetězce neměly jinou možnost nežli PHM dále přeprodat postupně až právě k této společnosti, tj. obchodní výsledek všech transakcí byl předem dán. Žalovaný přitom řádně uvedl, o jaké důkazy své závěry opřel. K žalobním námitkám soud uvádí následující:

132. Co se týče svědectví M. V., jednatele MV Petrol, I. S., jednatele KF, Bc. E. N., podnikající fyzické osoby, protokoly o svědeckých výpovědích jsou součástí správního spisu. Žalovaný jejich hodnocení provedl v odst. 79, 82 až 85 napadeného rozhodnutí. Není tedy pravdou, že se jimi nezabýval. Soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že svědectví jsou relevantní pro popsání skutkového průběhu obchodního řetězce, ale nikoliv pro posouzení vzájemného vztahu mezi žalobkyní a společností Herst pro určení okamžiku nabytí ekonomického vlastnictví PHM společností Herst. Svědci totiž shodně vypověděli, že si od nich PHM objednávala žalobkyně a sama si zajišťovala s pomocí společnosti Herst jejich přepravu z JČS, kde svědci zajistili nákup PHM od jim předcházejícího článku obchodního řetězce. Svědci tedy potvrdili formální stránku obchodního vztahu, tedy že společnost Herst nebyla odběratelem, nýbrž přepravcem a formální vlastnictví v JČS nabyla žalobkyně. Žalovaný nicméně nebyl úsudkem svědků vázán při posuzování ekonomického vlastnictví PHM, k němuž svědci nesdělili žádné bližší informace zejména co se týče obchodních transakcí následujících po nabytí formálního vlastnictví žalobkyní, tj. zda byla výhradním koncovým odběratelem PHM společnost Herst, nebo zda PHM žalobkyně přeprodala i jiným společnostem aj. Ze svědeckých výpovědí nevyplývá, že by si svědci byli vědomi personálního propojení žalobkyně a společnosti Herst totožným společníkem a jednatelem. Svědci tedy neměli jiné znalosti o obchodním případě nežli ty bezprostředně související s jejich závazkem obstarat žalobkyni objednanou dodávku od jejich dodavatelů v JČS.

133. Pro účely posouzení ekonomického vlastnictví PHM je tedy ze svědeckých výpovědí rozhodné, že jednatel žalobkyně, který byl současně jednatelem společnosti Herst, formálně objednal PHM od těchto dodavatelů, přičemž pro PHM si následně přijelo cisternové vozidlo společnosti Herst. Lapidárně řečeno, kdyby dotýčný vystupoval jako jednatel společnosti Herst již v okamžiku objednávky PHM, byl by faktický průběh celé transakce totožný a nic by se vyjma neúčasti žalobkyně nezměnilo. Je přitom lhostejné, že žalobkyně/společnost Herst neprovedla objednávku již přímo v rafinérii či od bezprostředně následujícího článku řetězce, nýbrž až u (nejen) některého z těchto tří podnikatelských subjektů. Podstatné je, že dodané PHM byly využity výlučně společností Herst. Žalobkyně neupřesnila, jaké obchody „v předchozích člancích“ řetězce měly být tímto způsobem vypořádány. Podstatné je, že v předchozích člancích řetězce nikdy neproběhla faktická přeprava PHM z JČS do tuzemska, nýbrž se jednalo pouze o přeprodej PHM předtím, než si PHM v JČS vyzvedlo cisternové vozidlo společnosti Herst, a následně

v okamžiku dopravení PHM do tuzemska, kde PHM obratem formálně získala žalobkyně pro společnost Herst.

134. Jiný svědek Ing. M. D., jednatel Ing. Martin Divišek, s.r.o., potvrdil, že s ním jménem společnosti Herst jednal V. H. Jelikož V. H. je rovněž společník a jednatel žalobkyně, tak je zjevné, že informace, že svědek jednal s ním, není způsobilá vyvrátit pochybnosti správce daně, že PHM byly určeny pro společnost Herst, a že právě tato společnost s nimi nakládala jako vlastník.
135. Skutečnost, že k dodávce PHM mezi žalobkyní a společností Herst formálně došlo až po propuštění PHM do volného oběhu v tuzemsku, je věcí správy spotřební daně z minerální olejů, nikoliv DPH. Taktéž je irelevantní, zda se uvedená svědectví shodují s příslušnými smluvními dokumenty, neboť formálně právní vztah nemá vliv na určení skutečného ekonomického vlastníka PHM v okamžiku stočení do cisternového vozidla společnosti Herst v JČS. Svědci jako místo dodání PHM určili tuzemsko, nicméně to opět vypovídá o formálních změnách ve vlastnictví přepravovaných PHM a nikoliv o tom, který daňový subjekt je ekonomicky vlastnil již od okamžiku stočení do cisternového vozidla společnosti Herst v JČS.
136. Ohledně rámcové smlouvy se společností KF a s Evženem Novotným se soud ztotožnil s žalovaným, že tyto smlouvy se shodně jako celá řada jiných žalobkyní poukázaných dokumentů týká postupného převodu formálně právního vlastnictví PHM v obchodním řetězci (respektive v jednom z jeho článků), nikoliv ale otázky ekonomického vlastnictví PHM společností Herst. Společnost KF i dle svědectví svého jednatele I. S. byla článkem „průtokovým“, nikoliv organizačním. Jednatel vysvětlil, že společnost neměla oprávnění obchodovat se zahraničím, a tak PHM nejprve zakoupila od dodavatele v JČS, aby je následně přeprodala svému odběrateli v tuzemsku, který si případně i sám zajistil dodávku PHM přímo od zahraničního dodavatele společnosti KF. Jinými slovy společnost KF neměla v úmyslu získat ekonomické vlastnictví PHM, ale pouze zprostředkovávala dodání PHM svým zákazníkům, a sama tak PHM formálně (právně) vlastnila jen po krátký časový okamžik po jejich dodání do tuzemska (čl. 2.1 smlouvy výslovně hovoří o tom, že společnost KF má své dodavatele PHM, jejichž ceník může ovlivnit cenu PHM pro žalobkyni; obdobně čl. 4.2 zmiňuje „dodavatele prodávajícího“). Z obchodního modelu popsaného jednatelem I. S. vyplývá, že právě objednávka PHM prostřednictvím společnosti KF stála na počátku řetězce, následovala objednávka od jejího dodavatele v JČS, který následně učinil objednávku přímo u rafinérie, do které přijelo PHM vyzvednout cisternové vozidlo koncového odběratele společnosti KF. Žalobkyně a společnost Herst přitom měly totožného jednatele a společníka, tj. absence žalobkyně by na řetězec neměla žádný vliv. Žalobkyně pak byla oproti společnostem KF a Herst článkem řetězce ryze „průtokový“, zatímco ostatní výše zmíněné společnosti plnily nezbytné úkoly při objednávání a přepravování PHM. Obdobný obchodní model platil i v řetězci s Evženem Novotným. Zároveň soud sdílí pochybnosti žalovaného o věrohodnosti předložených rámcových smluv, jelikož žalobkyně tyto smlouvy předložila až v odvolacím řízení, když rok po zrušujícím rozsudku probíhalo dokazování. Je přitom jisté, že smlouvy měla žalobkyně k dispozici po celou dobu řízení. Nicméně (jak bylo řečeno výše) ani tyto smlouvy nejsou (a to ani společně s výpověďmi I. S. a E. N.) způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že právo nakládat se zbožím jako vlastník žalobkyně nikdy neměla.
137. Neznalost místa nakládky v JČS v okamžiku objednávky ještě neznamená, že objedávající společnost nemá nad obchodním vztahem žádnou kontrolu – je to totiž ona, kdo svou

objednávku zapříčiní další objednávky. Tyto objednávky přitom z povahy věci musí být předchozími články řetězce uskutečněny, jinak by došlo k postupnému porušení jednotlivých kupních smluv zpětně až v případě „prvotní“ kupní smlouvy mezi žalobkyní a společností KF. Je nerozhodné, zda jednotlivé články řetězce znaly původního tuzemského objednatele či nikoliv. Rozhodující je, že právě tomuto původnímu objednateli byly vždy PHM nakonec dodány, aniž by v předchozích člancích řetězce docházelo ke zcela nezávislým obchodním rozhodnutím toho kterého podnikatelského subjektu o „náhodném“ prodeji PHM různým třetím subjektům dle aktuální poptávky za účelem zisku. Např. lze uvést, že v případě dodávek zprostředkovaných společností I.P. 95, s.r.o., od rafinérie TOTAL Deutschland je totožné množství PHM uvedeno jak na CMR listu (dopravce společnost Herst), tak na faktuře vystavené společností I.P. 95, s.r.o. žalobkyni, tak následně na faktuře vystavené žalobkyní společnosti Herst (viz dokumenty předložené žalobkyní v jejím vyjádření ze dne 1. 9. 2021). To právě dokládá „jednosměrnost“ celého obchodního řetězce bez možnosti, že by PHM nabyl do „konečného“ vlastnictví subjekt odlišný od společnosti Herst. Tento model platí i pro ostatní obchodní případy.

138. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný neměl „odmítnout věrohodnost“ dokumentů od společnosti OMV ČR. Ta ve sdělení ze dne 24. 5. 2021 uvedla, že veškeré PHM získávala od své mateřské společnosti v Rakousku a poté je dodávala společnosti PROROBİ, pro kterou dopravu obstarávala společnost Herst. Společnost Herst tak neměla obchodní vztah s OMV ČR a nebyla příjemcem PHM. Společnost OMV ČR nevěděla, jak se společnost PROROBİ vypořádala se svými dopravci, ani zda PHM dále neprodávala.
139. Podle soudu toto sdělení sice potvrzuje formálně právní průběh daného segmentu obchodního řetězce, nicméně z něj již nelze „dohlédnout“ na zbývající články obchodního řetězce (ve spisu je nedatované prohlášení jednatele společnosti PROROBİ, že PHM jsou dále prodávány zákazníkům v ČR včetně české sazby DPH). Jinými slovy nijak nevyvrací zjištění žalovaného, že dodávka PHM byla již od počátku určena pro vlastní potřebu společnosti Herst. Ta si ji také vyzvedla svým vlastním cisternovým vozidlem v JČS, zatímco předchozí články řetězce se pouze podílely na zprostředkování prodeje PHM. Ačkoliv společnost OMV ČR obstarala PHM od své mateřské společnosti v Rakousku pro další článek řetězce (PROROBİ), aniž by s nimi sama jakkoliv dále nakládala, činila tak na základě dalších objednávek v řetězci a nevěda, kdo stojí na jeho konci. Z doložených faktur vyplývá, že v tento moment byla formálně vlastníkem PHM společnost PROROBİ, což ale není rozhodné pro posouzení ekonomického vlastnictví. Vznik ekonomického vlastnictví společnosti Herst v okamžiku stočení PHM do jejího cisternového vozidla v rafinérii OMV v Rakousku nelze vyloučit pouze na základě skutečnosti, že společnost Herst neměla pod svou plnou kontrolou jednání všech předchozích článků obchodního řetězce či s nimi dokonce nebyla v kontaktu. Podstatné je, že se společností Herst úzce personálně propojená žalobkyně svou objednávkou vždy uvedla do chodu dominový efekt, na jehož konci bylo vždy dodání PHM právě společnosti Herst pro její ekonomickou potřebu, nikoliv jiné „náhodné“ subjekty, které by je nabývaly na tržním principu v závislosti na nabídce a poptávce.
140. Totéž pak platí o informacích získaných od společnosti DaSYN, které popisují formální průběh transakcí a nezabývají se vztahem žalobkyně a společnosti Herst ovládaných totožným jednatelem a společníkem. Ve vyjádření ze dne 21. 5. 2021 společnost DaSYN uvedla, že společnost Herst byla přepravcem PHM i v případě PT-OIL, SDC GROUP, SEDANA, STOUT FINANCIAL a EURO SEKOMA, přičemž společnost Herst v těchto

transakcích vystupovala pouze jako dopravce a nikoliv příjemce PHM. Tyto informace však do věci nevnašejí nic nového. Jedná se o rozbor formálních vztahů v dodavatelském řetězci, které neberou v úvahu judikaturu k otázce ekonomického vlastnictví. Jinými slovy z nich nelze dovodit vyvrácení pochybností žalovaného, že již od samého počátku přepravy byly PHM určeny výlučně pro společnost Herst k její vlastní přepravě.

141. Žalobkyně rovněž poukazovala na údaje uvedené v záznamech celní správy a systému EMCS, z nichž má vyplývat, že společnost Herst nebyla organizátorem přepravy. Soud však musí souhlasit se žalovaným, že tyto záznamy nemají žádnou vypovídací hodnotu, jelikož organizátor přepravy není povinný údaj a celní správa jeho správnost nijak nekontroluje a pouze přebírá údaj nahlášený odesilatelem – jinak řečeno skutečnost, že je někdo uveden v systému EMCS jako organizátor přepravy nemůže nijak prokázat, že jím skutečně byl.

142. Tento žalobní bod je nedůvodný.

K námitce porušení základních zásad hodnocení důkazů

143. Z vypořádání předcházejících žalobních bodů vyplývá, že se žalovaný při doplnění dokazování v návaznosti na zrušující rozsudek nedopustil „výběrového“ hodnocení důkazů. Porušení základních zásad hodnocení důkazů nelze dovodit pouze z toho, že žalovaný neprovedl veškeré žalobkyní navrhované důkazy, ani z toho, že žalobkyni nevyhovují závěry provedeného dokazování. Jak již soud zdůraznil, předmětem zkoumání byl vztah žalobkyně se společností Herst pro účely posouzení místa a okamžiku nabytí ekonomického (nikoliv právního) vlastnictví PHM společností Herst. V tomto ohledu jsou podstatné vzájemné vazby těchto dvou společností a skutečnost, že koncovým odběratelem PHM byla vždy společnost Herst. Na tom nic nemění to, že se třetím osobám mohl tento vztah bez dalšího jevit tak, že odběratelem zboží je žalobkyně, která učinila objednávku, zatímco společnost Herst je pouhý dopravce, neboť její cisternové vozidlo si pro PHM přijede. Tyto třetí osoby však tento vztah blíže nezkoumaly, tedy např. rafinérie stojící na počátku obchodního řetězce již neměla znalost o tom, zda PHM skončí vždy u společnosti Herst, nebo zda s nimi žalobkyně disponuje i nějak jinak apod. Stejně tak není nesprávné, že žalovaný nepovažoval pro určení ekonomického vlastnictví PHM za podstatné dokumenty celní správy, které se primárně týkaly spotřební daně z minerálních olejů a s tím souvisejících formálních převodů PHM, z nichž ještě nelze zjistit vzájemné úzké personální propojení mezi žalobkyní a společností Herst.

144. Tento žalobní bod je nedůvodný.

K neprovedení důkazů ohledně osob uvedených na CMR listech

145. I u tohoto žalobního bodu je problém s obecností argumentace, kterou soud nemůže za žalobkyni domýšlet. V odst. 60 žaloby použitý obrat „žalovaný neprovedl značnou část důkazů“ je zcela neurčitý, žalobkyně by měla správně odkazovat na konkrétní neprovedené důkazy spolu s vysvětlením, jaké skutečnosti měly být z toho kterého důkazního návrhu vytěženy včetně souvislostí s dokazováním jako celkem. V odst. 61 žaloby žalobkyně alespoň odkázala na svá podání ze dne 2. 3. 2022 (bod 15), 9. 12. 2021, 30. 8. 2021 a 9. 4. 2021, k čemuž v navazujícím odst. 62 upozornila „zejména“ na odst. 79, 86, 87, 93 a 94 napadeného rozhodnutí spolu se stručným komentářem. Lze dovodit, že žalobkyně má na mysli zjištění z řízení se společností Ecoll, jejíž představitelé byli „dle veřejně dostupných informací“ trestně stíháni za neodvedení DPH z dodávek PHM, z nichž některé byly dle žalobkyně zkoumané v tomto řízení, tvrzení dodavatelů žalobkyně a výsledky statutárních orgánů nekontaktních

dodavatelů v předchozích člancích řetězce. Soud se proto zabýval pouze těmi důkazními návrhy v daňovém řízení, na které žalobkyně takto poukázala.

146. Co se týče navrhovaných výsledků statutárních orgánů nekontaktních dodavatelů v předchozích člancích řetězce, žalobkyně v podání ze dne 9. 12. 2021 zaslala žalovanému seznam 39 fyzických osob a požadovala došetření údajů o předchozích člancích obchodního řetězce. V odst. 92 a 93 zrušujícího rozsudku již nicméně soud vysvětlil, že takto rozsáhlé prošetřování předchozích článků obchodního řetězce nebylo pro posouzení daňových povinností žalobkyně potřebné. Rozhodným bylo posouzení vzájemného vztahu žalobkyně se společností Herst, ekonomického vlastnictví přepravovaných PHM a organizátorství přepravy. Žalovaný správně uvedl, že výsledkem svědků E. N., M. V., jednatele MV Petrol, a I. S., jednatele KF, žádné relevantní skutečnosti k posouzení této otázky nezjistil. Soud se s tímto závěrem ztotožnil, neboť předchozí články řetězce nebyly účastny vzájemného vztahu žalobkyně a společnosti Herst. Vyslechnutí svědci o něm pouze obecně vypověděli, že společnost Herst zajišťovala pro žalobkyni přepravu PHM, neboť takto se daný vztah musel jevit komukoliv, kdo blíže nezkoumal vazby žalobkyně se společností Herst, nýbrž s těmito společnostmi „prostě obchodoval“. Žalobkyně nevysvětlila, proč by těchto 39 fyzických osob stojících vně podnikatelského uskupení žalobkyně mělo mít o obchodním případě detailnější znalosti a objasnit okamžik nabytí ekonomického vlastnictví přepravovaných PHM společností Herst. Soud proto setrval na svém dřívějším závěru, že se jednalo o nadbytečný důkazní návrh.

147. V případě společnosti Ecoll se dle žalobkyni doloženého fragmentu e-mailové komunikace jednalo o zdaňovací období srpen 2012, tedy o výrazně pozdějších období než nyní projednávány březen a duben 2012. Podstatné je, že není zjevné, jak by daňová kauza společnost Ecoll mohla ovlivnit skutečnost, že žalobkyně a společnost Herst jsou personálně propojené a PHM přes žalobkyni pouze „protékaly“ a jejich konečným odběratelem byla společnost Herst.

148. Tento žalobní bod je nedůvodný.

K námitce, že žalovaný kladl k tíži žalobkyně svůj protiprávní postup

149. Lze přisvědčit žalobkyni, že žalovaný původní rozhodnutí ze dne 9. 11. 2016 vydal na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, a proto jej soud zrušil zrušujícím rozsudkem dne 21. 12. 2020. Žalovaný tedy skutečně provedl podstatné doplnění dokazování až v průběhu roku 2021, a to ke zdaňovacím obdobím březen a duben 2012, tedy s devítiletým odstupem. Z důvodu nezákonnosti původního rozhodnutí žalovaného přitom skutečně vznikla zhruba pětiletá prodleva při provádění dokazování, během které mohly některé důkazní prostředky zaniknout. Před samotným zvážením vlivu této prodlevy na dokazování je nicméně nutné posoudit, zda má být zánik důkazních prostředků v důsledku plynutí času kladen k tíži žalobkyně, nebo žalovaného. V projednávaném případě není sporu, že správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázáním důvodných pochybností o obchodním případě jej přenesl na žalobkyni, která následně byla povinna prokazovat, že se obchodní případ odehrál tak, jak bylo deklarováno pro účely uplatnění nároku na vrácení odpočtu DPH.

150. Již na první pohled je zjevné, že s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) nelze klást plynutí času bez dalšího paušalizujícím způsobem k tíži buď jen správce daně, nebo jen daňového subjektu. Každá důkazní situace je jedinečná a prodlení se zajištěním důkazních prostředků mohou nastat jak na straně správce daně, tak na straně

daňového subjektu. Totéž platí pro důvody zániku důkazů. Současně nelze odhlédnout od skutečnosti, že některé důkazní prostředky si nemůže daňový subjekt obstarat „svépomocí“ a je nutná spolupráce se správcem daně (§ 6 odst. 2 daňového řádu), který je povinen umožnit daňovému subjektu uplatnění jeho práv a podle možností mu vyjít vstříc (§ 6 odst. 3 a 4 daňového řádu). Typicky je-li k unesení důkazního břemene daňového subjektu třeba vrchnostenské pravomoci, tak daňový subjekt nemá jinou možnost nežli se s řádně odůvodněným důkazním návrhem obrátit na správce daně. Takto např. neobstála v jiném případě neochota správce daně, který bez dalšího odmítl opatřit důkazní prostředky chráněné režimem utajovaných informací (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2022, č. j. 3 Afs 202/2021-38). Lze si tedy představit situace, ve kterých ke zmaření důkazních prostředků dojde nečinností finanční správy, ačkoliv to byl daňový subjekt, koho tížilo důkazní břemeno.

151. Současně ale stále platí, že důkazní břemeno nese daňový subjekt, a proto se má snažit aktivně zabránit tomu, aby jím uplatňované důkazní prostředky pozbyly přesvědčivosti kvůli plynutí času (např. zapomínání svědků, skartace). Je tedy vždy nutné posoudit, zda opožděné provedení důkazu zavinil daňový subjekt nebo správce daně, a zda by případný ztracený důkaz mohl nějakým myslitelným způsobem zásadně změnit výsledek dokazování. Teprve poté lze případně uvažovat o tom, zda by zánik důkazu plynutím času mohl být kladen k tíži správce daně na základě zásady, že důkazní břemeno nelze v daňovém řízení účelově přepínat tak, aby jej daňový subjekt nikdy nemohl unést (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2024, č. j. 54 Af 11/2023-61).
152. Obecně pak platí, že skutkové okolnosti nelze *ex post* prokázat do posledního detailu s absolutní jistotou a vždy půjde o míru pravděpodobnosti (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, odst. 30). Je ale třeba, aby důkazní prostředky byly natolik přesvědčivé, že daný závěr půjde učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2022, č. j. 4 Afs 445/2021-47, bod 58).
153. V projednávaném případě žalobkyně rozporuje především zánik důkazních prostředků týkajících se předchozích článků obchodního řetězce, u kterých k zániku důkazního potenciálu došlo zjevně až po vydání původního rozhodnutí (srov. body 65-66 žaloby). Nerozporuje, že některé obchodní společnosti zanikly nebo jako nekontaktní skončily v insolvenčním řízení. V případě zahraničních společností, jimiž jsou stále existující a kontaktní rafinerie, pak v souladu s právními předpisy JČS došlo ke skartaci účetních dokumentů, o čemž není mezi stranami sporu. Jak již ale soud uvedl s poukazem na závěry uvedené v bodech 92 a 93 zrušujícího rozsudku, pro posouzení místa a okamžiku nabytí ekonomického vlastnictví PHM společností Herst coby koncovým odběratelem nejsou předchozí články řetězce rozhodující. „Ztracený důkaz“ tedy těžko mohl nějakým myslitelným způsobem zásadně změnit výsledek dokazování.
154. Žalovaný důkazní břemeno ani nepřepínal tak, aby jej žalobkyně nemohla unést. Žalobkyně si měla – zejména proto, že dodávala PHM personálně spřízněnému subjektu na základě jeho objednávek ze zahraničních rafinerií – být vědoma, že jí uplatněný odpočet DPH může být předmětem prověřování, které může určitou dobu trvat. Měla si tedy především obstarat takovou trvalou auditní stopu, kterou by byla schopna svá tvrzení i s odstupem času prokázat, což bylo s ohledem na uvedenou povahu řetězce plně v její moci. Žalovaný sice měl v souladu se zrušujícím rozsudkem povinnost doplnit dokazování, které potenciálně mohlo vyústit v žalobkynin prospěch, je však nutno pamatovat, že tím v podstatě suploval povinnosti, které primárně tížily žalobkyni. Pokud tedy dokazování doplnil a pro žalobkyni

příznivé okolnosti z něj nevyplynuly, nelze mu to klást k tíži, a to ani tehdy, pokud se tak stalo v souvislosti s uplynutím skartačních lhůt stanovených zahraniční právní úpravou.

155. Z žalobní námitky též není zřejmé, k čemu vlastně mělo být užitečné prošetření předchozích článků obchodního řetězce, protože např. společnosti CALLMED.EU a PUPAVA nejsou v napadeném rozhodnutí ani jmenovány, kromě zmínky v návrhu žalobkyně na vyslechnutí jejich jednatelů a konstatace, že jsou vymazány z obchodního rejstříku. Jádrem sporu je posouzení dodávky PHM až mezi žalobkyní a společností Herst, přičemž žalovaný i soud dospěli k závěru, že účast žalobkyně i s ohledem na úzké personální propojení se společností Herst v osobě totožného společníka a jednatele postrádala ekonomický význam, skutečným odběratelem PHM byla od počátku společnost Herst, která PHM do svých cisternových vozidel stáčela v JČS. Z vypořádání předcházejících žalobních bodů navíc vyplývá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí přesně popsal povahu obchodních vztahů mezi žalobkyní a společností Herst. V tomto popisu nejsou patrné žádné skutečnosti, jejichž posouzení by vyžadovalo další doplnění dokazování.

156. Tento žalobní bod je nedůvodný.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

157. Soud tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Žalobu proto zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

158. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 11. prosince 2024

Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu