



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobkyně: **AREX CZ, a. s., IČO X**
se sídlem Pražská tř. 2772/121, 370 04 České Budějovice
zastoupené společností Rambousek a partner, a. s.,
se sídlem Křišťanova 4/1544, 130 00 Praha 3

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2020, čj. 5115/20/5300-21050-711674,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 17. 8. 2011 zahájil někdejší Finanční úřad v Českých Budějovicích u žalobkyně kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíců leden roku 2009 až prosinec roku 2010 završenou dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 3. 2014, jimž žalobkyni doměřil daň v celkové výši 3 691 010 Kč a penále v celkové výši 738 200 Kč.
2. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že pohonné hmoty byly prodávány v řetězcích společností, do kterých byly mimo žalobkyně a jejích přímých dodavatelů, tj. společností Benaft P, s. r. o., a KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., zapojeny i další subjekty. Přepravu z rafinerie zajišťovala sama žalobkyně vlastními dopravními prostředky, přičemž oprávněným příjemce pohonných hmot byla společnost GARANTRANS, s. r. o.
3. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění spočívající v nákupu pohonných hmot od společností Benaft P a KONT FUEL DISTRIBUTION byla uskutečněna s místem plnění v tuzemsku. Podle závěrů správce daně se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, konkrétně z Rakouska. Z toho důvodu správce daně žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o DPH“), a o stejnou částku navýšil daň z pořízení zboží z jiného členského státu a tomu odpovídající nárok na odpočet daně.
4. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 7. 2015 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Následnou žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl rozsudkem ze dne 27. 4. 2016, čj. 10 Af 35/2015-65. Obě tato rozhodnutí však následně zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud přitom vycházel ze závěrů obsažených v rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 19. 12. 2018, AREX CZ, C-414/17, ECLI:EU:C:2018:1027, vydaného v řízení o předběžné otázce, kterou sám Nejvyšší správní soud v nynější věci inicioval. Důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného a krajského soudu byla – stručně řečeno – skutečnost, že v průběhu daňového řízení nebyla dostatečně vyjasněna otázka, kdy žalobkyně získala oprávnění s nakoupenými pohonnými hmotami nakládat jako vlastník.
5. Žalovaný tak ve věci v záhlaví označeným rozhodnutím rozhodoval již podruhé, přičemž i tentokrát odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

6. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 14. 4. 2020 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
7. Žalobkyně uvedla, že má koncesi jednak na prodej pohonných hmot a dále na nákladní dopravu, přičemž v kontrolovaných obdobích dopravovala pohonné hmoty pro kupujícího přímo z rafinerie v Rakousku, o čemž svědčí CMR listy. Sám kupující pak zajišťoval dokumenty AAD, resp. e-AD, na základě kterých probíhala přeprava Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do České republiky, kde byly propuštěny do volného oběhu. Až teprve poté kupující prodal pohonné hmoty buď žalobkyni či jinému subjektu.

8. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně uskutečnila intrakomunitární dodávku pohonných hmot, což je však v rozporu s již ustálenou judikaturou správních soudů. Žalobkyně konkrétně poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015-43, ze dne 22. 12. 2016, čj. 2 Afs 155/2016-70, ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 87/2016-45, ze dne 8. 8. 2018, čj. 10 Afs 40/2018-48, ze dne 8. 11. 2018, čj. 1 Afs 43/2018-49 a ze dne 25. 4. 2019, čj. 10 Afs 41/2018-56, rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 1. 2020, čj. 31 Af 68/2016-111, a ze dne 31. 1. 2020, čj. 31 Af 13/2018-73, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky Pardubice, ze dne 3. 2. 2020, čj. 52 Af 39/2019-127, rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 11. 2019, čj. 22 Af 115/2017-166, a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 10. 2019, čj. 51 Af 7/2018-74.*
9. Žalobkyně namítla nedostatečně zjištěný skutkový stav věci, přičemž předně vyjádřila nesouhlas se zamítnutím navrhovaných svědeckých výpovědí v bodech [83], [85], [104] a [137] žalobou napadeného rozhodnutí. Úvahy žalovaného jsou v této souvislosti nepřezkoumatelné.
10. V bodě [83] žalovaný odkazuje na výpověď svědka I.S., jednatele společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION, z níž však v rozporu se závěry žalovaného plyne, že vlastnictví přešlo na žalobkyni v okamžiku vyclení při propuštění zboží do volného oběhu. Svědek R.P. sice vypověděl, že riziko přešlo na žalobkyni v okamžiku nakládky, avšak neuvedl, jaké riziko měl na mysli, zda riziko dopravce, či riziko nahodilé zkázy ve smyslu stanovisek generální advokátky J.K. jako v případech případu řešených u Soudního dvora ve věcech AREX (C-414/17) a Herst (C-401/18). V rozporu s tím nadto svědek I.S. uvedl, že riziko přešlo na žalobkyni až v okamžiku uvolnění zboží do režimu volného oběhu. V rozporu s judikaturou Soudního dvora pak žalovaný přisuzuje velký význam samotné přepravě a její organizaci. Nebylo přitom zjištěno, zda a jakým způsobem měli dodavatelé možnost do dopravy zasahovat. Z hlediska organizace dopravy není podstatné tvrzení řidiče, že jej úkoloval přímo člen představenstva žalobkyně, nýbrž zda tuto možnost dodavatelé vůbec měli. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že výpověď již vyslechnutého svědka je v rozporu s písemnou smlouvou. Odmítnutí svědeckých výpovědí je tak z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, čj. 7 Afs 128/2006-67. Vedle spekulace obsažené v bodě [137] rozhodnutí žalovaného, žalobkyně v daňovém řízení uvedla i konkrétní důvody, pro které je nutné svědky vyslechnout. Ti by se měli vyjádřit i k otázce, proč na daňových dokladech byla vyčíslena česká spotřební daň, pokud by na žalobkyni přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník již v zahraničí.

* K tomu krajský soud poznamenává, že téměř všechny zde citované rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové, Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích a Krajského soudu v Ostravě zrušil Nejvyšší správní soud rozsudky ze dne 16. 7. 2020, čj. 1 Afs 113/2020-43, ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 43/2020-35, a ze dne 25. 11. 2020, čj. 9 Afs 53/2020-69. O kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové čj. 31 Af 13/2018-73 Nejvyšší správní soud v řízení vedeném pod sp. zn. 5 Afs 64/2020 doposud nerozhodl. Kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 10. 2020, čj. 7 Afs 399/2019-73, zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

11. Z rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností KONT FUEL DISTRIBUTION ze dne 1. 9. 2009, kterou žalobkyně v daňovém řízení předložila, plynulo její dvojjediné postavení nejprve coby dopravce, následně pak coby vlastníka pohonných hmot. Žalovaný se touto smlouvou zabýval pouze okrajově v bodě [52] svého rozhodnutí. Z rámcové smlouvy přitom s ohledem na skutečnost, že společnost KONT FUEL DISTRIBUTION nesla odpovědnost za zboží po dobu přepravy, jasně vyplývá úmysl převodu vlastnictví až v České republice. Rozhodnutí žalovaného je v tomto ohledu taktéž nepřezkoumatelné.
12. Žalobkyně sice respektuje závěr obsažený v rozsudku Soudního dvora ve věci AREX, dle něhož na věc nedopadá čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), avšak je toho názoru, že by měla být aplikována zásada *in dubio pro mitius* ve smyslu předběžných otázek řešených v rozsudku Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, Herst, C-401/18, ECLI:EU:C:2020:295. Přestože režim spotřební daně s režimem daně z přidané hodnoty nesouvisí, je nutno jej vzít jako jednu z indicí momentu nabytí vlastnického práva žalobkyně. Českou spotřební daň lze na daňových dokladech vyčíslit až v okamžiku, kdy se zboží nachází v tuzemsku po propuštění zboží do režimu volného oběhu. Žalovaný se k této otázce nevyjádřil.
13. Postup žalovaného je dle názoru žalobkyně v rozporu se shora citovanými rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 77/2015-43 a čj. 2 Afs 155/2016-70.
14. Žalobkyně uvedla, že je rozdíl mezi prokázáním skutečností, u nichž tíží důkazní břemeno žalobkyni, a určením místa zdanitelného plnění, na základě těchto důkazů, což je právní otázka. Touto otázkou se zabýval i Nejvyšší správní soud v bodu [130] rozsudku čj. 9 Afs 137/2016-176. Žalovaný se přitom nevypořádal s řadou důkazů, což má svůj význam z toho důvodu, že žalovaný musí unést důkazní břemeno týkající se otázky místa zdanitelného plnění.
15. Dále je rozhodnutí žalovaného také v rozporu se zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 137/2016-176 vydaným v nynější věci. Nejvyšší správní soud uvedl, že není v kasačním řízení povolán k tomu, aby celé posouzení této klíčové právní otázky včetně souvisejícího dokazování provedl na místo žalovaného. Ten však neprovedl žádné nové dokazování, přičemž pokud postačovalo pouze nové odůvodnění bez doplnění dokazování, tak by toto mohl provést již soud. V předchozím rozhodnutí zastával žalovaný v rozporu s předloženými důkazy názor, že žalobkyně nabyla ekonomické vlastnictví již pouhou nakládkou zboží v zahraničí. Svůj postoj nezměnil ani v novém rozhodnutí.
16. Žalobkyně setrvává na svém tvrzení, že z místa nakládky až do místa propuštění do režimu volného oběhu v České republice figurovala v pozici přepravce. V návaznosti na judikaturu Soudního dvora upustila pouze od argumentace, dle níž režim podmíněného osvobození od spotřební daně automaticky určuje, která z dodávek v řetězci je intrakomunitární.
17. Tvrzení obsažená v bodě [39] žalobou napadeného rozhodnutí tvrzení žalovaného neprokazují. Skutečnost, že žalobkyně přesně věděla, kde mají být pohonné hmoty natankovány, je souladná s její rolí coby přepravce. Je pak zcela obvyklé, že řídí svoje řidiče a dává jim pokyny, a to na základě pokynů zákazníků, které obdrží dispečer. Řidiči sice skutečně mohli dostat pokyn ke zničení či opuštění věci, avšak pokud by

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

tak dispečer učinil v rozporu se smlouvou, řidiči by to nemohli sami posoudit; následky takového rozhodnutí by nesl sám dispečer. Nejedná se tak o argument určující vlastnictví nebo kdo nesl riziko nahodilé zkázy. Případy, kdy zboží přebírá někdo jiný než přepravce, jsou zcela ojedinělé. Žalobkyně pak nemohla ovlivnit ani kvalitu přebíraného zboží a případné vady by reklamovala u svého dodavatele.

18. V bodě [41] svého rozhodnutí žalovaný nepravdivě uvádí, že žalobkyně nepředložila žádnou přepravní smlouvu s žádnými subjekty zapojenými do řetězce. Předložené CMR listy jsou samy o sobě přepravní smlouvou podle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (č. 11/1975 Sb.; dále jen „Úmluva o CMR“). Není tudíž ani pravda, že by nepředložila jakékoli důkazní prostředky prokazující, že vlastnictví nenabyla v zahraničí, jak žalovaný uvedl v bodě [59] svého rozhodnutí. Toto prokazuje i pojistka, kterou měla žalobkyně uzavřenu na rizika, za která jako dopravce odpovídala (viz bod [60] rozhodnutí žalovaného).
19. Tvzení žalovaného v bodě [45] jeho rozhodnutí, dle něhož žalobkyně coby zkušený obchodník měla znát ustanovení zákona o DPH, je s ohledem na složitost dané problematiky, která byla předmětem řady rozsudků Nejvyššího správního soudu a dvou předběžných otázek u Soudního dvora, značně neobjektivní. Sám žalovaný pak ve věci rozhodoval devět dní před uplynutím desetileté prekluzivní lhůty.
20. Žalovaný v bodě [52] svého rozhodnutí nesprávně hodnotí předloženou smlouvu. Úhrada faktury byla často ve dni nakládky, který byl často zároveň dnem propuštění zboží do volného oběhu. Ani podmínka vlastnictví až do zaplacení nevyvrací, že k převodu vlastnictví došlo až v tuzemsku. Ze smlouvy naopak vyplývá, že společnost KONT FUEL DISTRIBUTION nesla odpovědnost za zboží po dobu přepravy a odpovídala i za správné stočení do správného stáčení místa. Tuto skutečnost žalovaný účelově pomíjí i v bodě [66] svého rozhodnutí.
21. V bodě [53] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl nepravdivé argumenty, neboť pro samotné stočení v rafinerii je nutné, aby ten, komu jsou fyzicky stáčeny pohonné hmoty, znal příslušný kód poskytnutý rafinerií. Ze znalosti kódu však nelze dovozovat vlastnictví zboží.
22. V rozporu se svými závěry pak žalovaný v bodě [57] svého rozhodnutí konstatuje, že má za prokázané, že místo plnění u odvolatelem deklarovaných transakcí bylo skutečně v tuzemsku; to činí jeho rozhodnutí vnitřně rozporným.
23. V rozporu se svým závěrem učiněným ve věci řešené shora citovaným rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15 Af 13/2014-73 pak žalovaný v bodě [61] svého rozhodnutí uvedl, že role obchodní společnosti GARANTRANS byla spjata pouze s propuštěním zboží do volného oběhu.
24. Žalovaný se v bodě [62] napadeného rozhodnutí se snaží žalovaný účelově vyložit výpověď předsedy představenstva žalobkyně, který uvedl, že služby přepravce pro společnosti Benaft P a KONT FUEL DISTRIBUTION neposkytoval. Žalobkyně nevystupovala v pozici přepravce vůči jakémukoliv subjektu, vždy vystupovala pouze v roli dopravce. Pokud Nejvyšší správní soud odmítl názor, že zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nemůže změnit vlastníka a že tak lze učinit až po propuštění do režimu volného oběhu, tak to s výpovědí předsedy představenstva žalobkyně není v rozporu.

25. Je pak logické, že žalobkyně již znovu neuvádí ty body své argumentace, které soud neuznal důvodnými (viz bod [68] rozhodnutí žalovaného).
26. Žalovaný se v bodě [87] napadeného rozhodnutí zabývá postavením obchodní společnosti GARANTRANS. Žalobkyně vyjádřila názor, že za organizátora přepravy lze označit subjekt, který vše zařizoval, tedy včetně záruky oprávněného příjemce, avšak žalovaný odmítl zjistit, kdo služby u této společnosti objednával.
27. Žalobkyně navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

28. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a uvedl, že nikterak nevybočil z rámce vytyčeného rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 137/2016-176. Odmítl, že by v daném případě žalobkyni doměřil daň z důvodu neschopnosti zajistit daň u subjektů, které daň zkrátily. Pokud má žalobkyně informace o takovýchto subjektech, měla je sdělit soudu či příslušným orgánům. Podstatou věci je však neunesení důkazního břemene stran hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Nesprávný je též závěr žalobkyně o rozhodování v časové tísní z důvodu končící desetileté prekluzivní lhůty, neboť ta dle § 41 s. ř. s. po dobu soudního řízení neběžela.
29. K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že se s neprovedením navrhovaných výslechů svědků řádně vypořádal v bodech [83] až [85] svého rozhodnutí. Svědkové I.S., R.P. a J.H. (ostatní dodavatelé byli nekontaktní) byli již v řízení podrobně vyslechnuti, přičemž žalobkyně ani nevyužila svého práva být výslechům přítomna. Žalobkyně neuvedla nic, co by zavdávalo důvod výslechy opakovat. Tato otázka přitom byla již podrobena soudnímu přezkumu krajského soudu, který v rozsudku čj. 10 Af 35/2015-65 uvedl, že otázky pokládané správcem daně směřovaly ke zjištění okamžiku, kdy žalobkyně získala možnost nakládat se zbožím pořízeným v rakouské rafinerii jako se svým vlastnictvím. Ve výpovědích neexistují žádné závažné rozpory, které by bylo nutno odstranit. Pokud jde o formu smlouvy, v této souvislosti jedinou nejasnost vytvořila žalobkyně tím, že smlouvu předložila až po vydání zrušujícího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Žalovaný též dostatečně zjistil okolnosti týkající se možnosti dodavatelů zasahovat do přepravy, a to od členů představenstva žalobkyně (Ch. a Š.) a od obou jednatelů výše uvedených dodavatelů. Neúplnost zjištěného skutkového stavu ostatně žalovanému nevytkl ani Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, ani Soudní dvůr v rozhodnutí o předběžné otázce.
30. Žalovaný zcela adekvátně vypořádal námitku týkající se rámcové smlouvy, kterou žalobkyně v původním řízení ani nepředložila. Ve smlouvě je sjednána výhrada vlastnictví do zaplacení kupní ceny. Z provedeného dokazování plyne, že žalobkyně hradila pohonné hmoty po jejich odběru, k čemuž docházelo již v den nakládky. Otázku přechodu odpovědnosti za nesení rizik a škody na zboží pak žalobkyně sama původně v kasační stížnosti bagatelizovala. Rámcová smlouva nesvědčí ani úmyslu zboží pouze přepravit do tuzemska, neboť žalobkyně si dle předložených e-mailových objednávek objednávala pohonné hmoty ještě před jejich přepravou.
31. K námitce týkající se stanovení spotřební daně žalovaný uvedl, že aplikace zásady in dubio pro mitius je s ohledem na závěry Soudního dvora v rozsudku ve věci Herst Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

nepřípustná. Vyčíslení české spotřební daně na dokladech může svědčit toliko o tom, kdy byl mezi žalobkyní a dodavatelem vystaven daňový doklad. Nevypovídá však nic o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků.

32. Žalobkyně nespecifikovala, v čem konkrétně by měl namítaný rozpor s dřívější judikaturou spočívat. Žalobkyně sice cituje právní věty k rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 77/2015-43, avšak nedovozuje z nich pro danou věc žádné závěry. Žalovaný nepovažoval kritérium organizace přepravy za jediné. Skutkový stav je přitom zjištěn dostatečně. Žalobkyně neprokázala jí tvrzené skutečnosti a neunesla tedy důkazní břemeno, které ji tížilo. Žalovaný k tomu znovu poukázal na rozsudek Soudního dvora ve věci *Herst* a z něj plynoucí závěry. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že žalobkyně měla od počátku v úmyslu získat pohonné hmoty pro sebe. Samotné formální zapojení deklarovaných dodavatelů jako dalších článků v řetězci z nich nemůže činit „skutečné dodavatele“ ve smyslu zákona o DPH. Žalobkyně zároveň nepředložila takové důkazní prostředky, které by dokazovaly, že po dobu přepravy byla pouhým detentorem pohonných hmot.
33. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s tím, že by jeho rozhodnutí bylo v rozporu se zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 137/2016-176. Žalovaný v nynějším případě neodmítl žádné navrhované důkazní prostředky pro jejich irelevanci, nýbrž pouze neprovedl opakované výslechy svědků a svůj postup řádně odůvodnil. Ze zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu přitom nutnost doplnit dokazování nevyplývá.
34. Požadavek na případné předložení jiné relevantní verze skutkového děje formuloval NSS ve svém rozsudku ze dne 23. 11. 2017, čj. 7 Afs 52/2017-33. Žalobkyně však pouze dokola opakuje, že byla pouhým dopravcem či detentorem, což se však dokazováním nepotvrdilo.
35. Není taktéž pravda, že žalobkyně od počátku tvrdila, že z místa nakládky až do místa propuštění do režimu volného oběhu figurovala coby přepravce, neboť původně tvrdila, že přeprava byla rozdělena na dvě přepravy z důvodu propuštění zboží do volného oběhu a dále argumentovala vazbou mezi osvobozením od daně a režimem spotřební daně.
36. S ohledem na úmysl žalobkyně v okamžiku pořízení pohonných hmot pak nemohou obstát ani výhrady žalobkyně vůči zjištěním obsaženým v bodě [39] žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobkyně zcela zjevně neměla v úmyslu pohonné hmoty pouze přepravit pro nějakou druhou osobu (nikdy ani neuvedla pro koho přesně) a následně z nějakého důvodu vždy každou dodávku nakoupit – záměr nakoupit totiž plynul již z objednávky.
37. Žalovaný nepopírá existenci CMR listů, avšak je třeba rozlišit, kdy se sjednávají podmínky kupní smlouvy a kdy podmínky přepravní smlouvy. Žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně byla v roli přepravce, avšak zboží přepravovala sama pro sebe, což potvrdily i výslechy statutárních orgánů žalobkyně. Ani z předložených CMR listů nevyplývá, že by žalobkyně byla pouze v roli přepravce.
38. Žalovaný označil žalobkyni za zkušeného obchodníka, který musel znát ustanovení zákona o DPH, v reakci na značnou nekonzistentnost její argumentace (nejdříve tvrdila, že šlo o více přeprav, následně, že režim dodávek z hlediska DPH ovlivňuje

- spotřební daň, nyní tvrdí, že byla pouhým přepravcem zboží pro jiné a právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla až v tuzemsku).
39. Žalovaný předloženou rámcovou smlouvou, resp. její ustanovení posuzoval ve vztahu k ostatním zjištěným skutečnostem, přičemž z tohoto posouzení nikterak neplyne, že by se žalovaný hodnocení některých bodů vyhýbal.
 40. K výhradám k bodu [53] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že není zřejmé, jaké konkrétní argumenty považuje žalobkyně za nepravdivé. Nadto žalovaný v tomto bodě citoval to, co řekli sami statutáři žalobkyně.
 41. K bodu [57] rozhodnutí o odvolání žalovaný pouze poznamenává, že se jedná o zřejmý překlep v poslední větě, neboť z celého textu rozhodnutí žalovaného je zřejmý jeho závěr, že místem plnění nebylo tuzemsko ale jiný členský stát.
 42. V bodě [59] svého rozhodnutí žalovaný pouze poukázal na skutečnost, že se žalobkyně snaží zbavit vlastního důkazního břemene. V CMR listech je žalobkyně sice uvedena jako přepravce, nicméně z této skutečnosti nelze dovodit vůbec nic o tom, pro koho měla zboží přepravovat. Co se týče žalobkyní předložené pojistné smlouvy (tu doložila poprvé až v řízení o kasační stížnosti), žalovaný setrvává na svých závěrech uvedených v bodě [60] svého rozhodnutí.
 43. Žalobčin odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15 Af 13/2014-73 není dle názoru žalovaného přílehavý, neboť se týkal jiného daňového subjektu.
 44. Žalobkyně sice nesouhlasí se závěry žalovaného v bodě [62] jeho rozhodnutí, avšak pomíjí, že správce daně ani žalovaný nenesli za žalobkyni důkazní břemeno v otázce, zda byla pouhým přepravcem pohonných hmot do tuzemska.
 45. Bod [68] žalobou napadeného rozhodnutí je pak třeba vnímat jako projev komplexního uchopení dané věci za situace, kdy původní rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno a kdy žalobkyně mění svoje procesní stanovisko během celého řízení a po proběhlém soudním přezkumu definovala nové odvolací námitky.
 46. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

47. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci krajský soud rozhodl bez jednání podle § 51 s. ř. s.
48. Žaloba není důvodná.

IV.A K námitkám nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti rozhodnutí žalovaného

49. Krajský soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti rozhodnutí žalovaného, jejichž důvodnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení; těmto námitkám nepřisvědčil.
50. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které*

skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně zaplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).

51. Žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného předně v tom, že se žalovaný údajně nedostatečně vypořádal s neprovedením opakovaných výsledků svědků. Z bodů [83] až [85], [104] a [137] žalobou napadeného rozhodnutí je však patrné, že žalovaný považoval opakování výsledků za nadbytečné, jelikož svědci byli na okolnosti posuzovaných transakcí podrobně dotazováni. Skutkový stav byl dle žalovaného zjištěn dostatečně. Rozpor stran formy smlouvy uzavřené se společností KONT FUEL DISTRIBUTION vnesla do řízení sama žalobkyně svým tvrzením, že smlouva byla pouze ústní. Jednatel jmenované společnosti naopak vypověděl, že s žalobkyní byla uzavřena písemná rámcová smlouva. Na těchto úvahách krajský soud neshledal nic nepřezkoumatelného. Sama skutečnost, že se žalobkyně s hodnocením žalovaného neztotožňuje, nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí nezakládá.
52. Dále žalobkyně považovala za nepřezkoumatelné žalovaným provedené posouzení předložené rámcové smlouvy. Touto otázkou se žalovaný zabýval především v bodě [52] svého rozhodnutí, z něhož je patrné, že na základě této smlouvy došlo k převodu vlastnictví (s ohledem na konkrétní průběh posuzovaných transakcí a okamžik zaplacení kupní ceny) při samotné nakládce nebo ještě v průběhu přepravy. Taktéž tato úvaha je zcela přezkoumatelná.
53. Žalovaný se přezkoumatelně vypořádal i s námitkou vyměření české spotřební daně. Žalovaný opakovaně s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci AREX a rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 137/2016-176 konstatoval, že režim spotřební daně není pro posouzení nynější věci rozhodný (viz zejména body [21], [29], [33], [44] a další). Z toho je jednoznačně patrné, že žalovaný nepovažoval za rozhodnou žalobčinu konstrukci, dle níž českou spotřební daň lze vyčíslit až po propuštění zboží do režimu volného oběhu v České republice. Znovu krajský soud zdůrazňuje, že samotný nesouhlas žalobkyně s tímto posouzením nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí nezpůsobuje.
54. Žalobkyně v bodě [32] žaloby namítla, že se žalovaný s ohledem na jeho důkazní břemeno týkající se otázky místa zdanitelného plnění nevypořádal s řadou důkazů. Toto své tvrzení však již žalobkyně dále nerozvedla, přičemž sám krajský soud namítané pochybení neshledal. Nelze nadto přehlédnout, že žalobkyně mylně dovozuje, že by žalovaného v daném ohledu důkazní břemeno tížilo, neboť to naopak leží na žalobkyni. Úkolem žalovaného pak bylo provést právní hodnocení, které odpovídá zjištěnému skutkovému stavu (viz níže).

55. Pokud jde o otázku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost, lze poukázat na rozsudek ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, „že rozsudek by byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pokud by z něj nebylo lze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Ads 80/2009-132 ze dne 22. září 2010), nebo pokud by z něj nevyplývalo, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 28/2008-76 ze dne 21. srpna 2008), pokud by jeho odůvodnění bylo vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Azs 94/2007-107 ze dne 31. ledna 2008), či pokud by jeho výrok byl vnitřně rozporný nebo by z něj nebylo možno zjistit, jak vlastně soud rozhodl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003 ze dne 4. prosince 2003, 133/2004 Sb. NSS) a v některých jiných speciálních případech. Nicméně, s tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.“ Jakkoli uvedené závěry Nejvyšší správní soud vyslovil v souvislosti s rozsudkem soudu, lze je nepochybně vztáhnout též vůči rozhodnutí správního orgánu.
56. Žalobkyně považuje rozhodnutí žalovaného za vnitřně rozporné z toho důvodu, že žalovaný v bodě [57] svého rozhodnutí uvedl, že „[s] ohledem na uvedené pod bodem [19], se odvolací orgán domnívá, že posouzení převodu vlastnického práva může sloužit jako podpůrný argument pro vyřešení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. V posuzovaném případě byl převod práva nakládat se zbožím jako vlastník a převod vlastnického práva navázán na stejný okamžik. Došlo k nim v jiném členském státě. Z uvedených důvodů má tedy odvolací orgán za prokázané, že místo plnění u odvolatelem deklarovaných transakcí bylo skutečně v tuzemsku.“ Pokud by žalovaný na poslední větu citované části jeho rozhodnutí dále navazoval úvahami, které by byly v rozporu s jinak konzistentně vyjadřovaným závěrem, dle něhož k posuzovaným plnění došlo v jiném členském státě, pak by bylo možné skutečně uvažovat o tom, že by takové rozhodnutí bylo vnitřně rozporné. Jelikož se však jedná o ojedinělý exces v jinak rozsáhlém rozhodnutí, v němž žalovaný setrvale vyjadřuje a zdůvodňuje závěr opačný, pak je skutečně nutno na poslední větu citované pasáže nahlížet pouze jako na pochybení písařské povahy, které vnitřní rozpornost rozhodnutí žalovaného nezpůsobuje.

IV.B K námitkám meritorní povahy

IV.B.1 Obecná judikatorní východiska

57. Jak plyne ze shora uvedeného, pro rozhodnutí ve věci je klíčové zodpovězení otázky, zda posuzované dodávky pohonných hmot mají povahu dodání zboží uvnitř Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

Společenství (tzv. intrakomunitární plnění) ve smyslu směrnice o DPH, resp. zákona o DPH, které je od této daně osvobozeno (čl. 138 a násl. směrnice o DPH a § 64 a § 65 zákona o DPH).

58. Podle § 13 odst. 1 věty první zákona o DPH platí, že „[d]odáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.“ Odstavec 2 tohoto ustanovení pak stanoví, že „[d]odáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.“
59. Podle § 7 zákona o DPH pak „[m]ístem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.“ Odstavec 2 téhož ustanovení k tomu ovšem dodává, že „[m]ístem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.“
60. Citovaná ustanovení přitom představují promítnutí příslušných článků směrnice o DPH, resp. dřívější směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (tzv. šesté směrnice). Krajský soud na tomto místě podotýká, že níže uvedené judikatorní závěry týkající se výkladu šesté směrnice, jsou plně aplikované i ve vztahu k aktuální právní úpravě obsažené ve směrnici o DPH, která ve své podstatě představuje pouze nově a přehledněji systematizovanou úpravu šesté směrnice bez zásadních věcných změn.
61. Soudní dvůr v rozsudku v rozsudku ze dne 6. 4. 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, dovodil, „že v případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice. Tento výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy.“ Jinými slovy pouze jedna z takovýchto řetězových transakcí může mít povahu intrakomunitárního plnění.
62. V rozsudku ze dne 27. 9. 2007, Teleos a další, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, Soudní dvůr dále uvedl, že „[č]lánek 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, je třeba vykládat s ohledem na výraz ‚odeslán(o)‘ vyskytující se v obou těchto ustanoveních v tom smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.“

63. Na uvedené navázal Soudní dvůr rozsudkem ze dne 16. 12. 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, v němž konstatoval následující: „V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání – vzhledem k tomu, že toto plnění spadá z tohoto důvodu pod pojem dodání uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 96/95/ES ze dne 20. prosince 1996, ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvním pododstavcem a čl. 28b částí A odst. 1 této směrnice – provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, kdy první pořizovatel, který nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství. Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda ve sporu, který mu byl předložen, je tato podmínka splněna.“

Soudní dvůr tak pro určení, které z plnění v rámci řetězce má intrakomunitární povahu, požaduje komplexní posouzení relevantních skutkových okolností. Naznačuje přitom i některá z rozhodných kritérií, kterými jsou záměr prvního pořizovatele přepravit toto zboží do jiného členského státu při současném předložení DIČ vystaveného jiným členským státem. Druhým zásadním kritériem je ovšem též okamžik, kdy první a druhý pořizovatel získají právo nakládat se zbožím jako vlastníci.

64. Konečně v relativně nedávném rozsudku ve věci AREX, tj. samotné žalobkyně, Soudní dvůr dospěl k závěru, že

„1) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na pořízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků, uskutečněná osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně z přidané hodnoty podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.

2) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících plnění, která vedla jen k jedné přepravě výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být pořízení uskutečněné subjektem povinným zaplatit spotřební daň v členském státě určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství podléhající dani z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení, jestliže tato přeprava nemůže být tomuto pořízení přičtena.

- 3) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala týchž výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení.“
65. Zároveň podle ustálené judikatury Soudního dvora pojem dodání zboží „neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“ (rozsudek ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61). Zahrnuje tak „právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami“ či „právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity“ (rozsudek ze dne 6. 2. 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73).
66. Na závěry Soudního dvora postupně reagovala též judikatura Nejvyššího správního soudu, který ve shora citovaném rozsudku čj. 5 Afs 77/2015-43 konstatoval, že „[v] případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu (nikoli v podstatě jen s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství.“ K tomu Nejvyšší správní soud dodal, že „prvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Dodání zboží v jiném členském státě může být totiž mimo jiné uskutečněno předáním zboží prodávajícím prvnímu dopravci k přepravě ve prospěch kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přitom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel).“ Zároveň přitom „[n] lze vyloučit, že, jak žalobce tvrdí, byla přeprava zajišťována ve prospěch (na účet) jeho dodavatele, který mu teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Tak se skutečně mohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání.“ Obdobně srov. například též shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 87/2016-45.
67. Ve shora citovaném rozsudku čj. 2 Afs 155/2016-70 pak Nejvyšší správní soud uvedl, že jedním z rozhodných kritérií „je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, na kterého bylo převedeno na území jiného členského státu (Rakousko, Německo) právo nakládat se zbožím jako vlastník (zde je vhodné poznamenat, že tato skutečnost nebyla zjišťována, neboť s ohledem na nesprávné posouzení převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník správcem daně považoval ji tento za irelevantní). V této souvislosti je třeba zdůraznit, že dodání zboží v jiném členském státě může být totiž uskutečněno také předáním zboží prodávajícím dopravci k přepravě ve prospěch prvního kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přitom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch

kupujícího zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel).“

68. V návaznosti na judikaturu Soudního dvora vztahující se k pojmu „dodání zboží“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, čj. 3 Afs 41/2014-46, dovodil, že „dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník [...] právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.“
69. V přímé reakci na rozsudek Soudního dvora ve věci AREX pak Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 9 Afs 137/2016-176, konstatoval, že „[p]ro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží, není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. I v těchto případech se tedy uplatní obecná pravidla pro určení, kterému pořízení má být přeprava přičtena, vyvěrající z určení toho, které plnění je předmětem DPH dle čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH a jemu odpovídajícího § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH. Nelze se tedy ztotožnit ani s námitkami, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, by nemohlo dojít k převodu nakládat s věcí jako vlastník.“ Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „[p]rovořadá je však otázka dodání zboží. V případě, že se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskuteční před tím, než došlo k přepravě uvnitř EU, není již možné tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (viz bod 33 rozsudku *Euro Tyre Holding* a bod 32 rozsudku *SDEU* ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *VSTR*).“ Přitom platí, že „právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Musí se nicméně jednat o převod nějakého práva. 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. Některé hraniční případy upravuje přímo směrnice o DPH, například nepřiblížení k výhradě vlastnictví, neboť v takovém případě se v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. b) považuje za dodání zboží již skutečné předání zboží. Převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto hraje důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu směrnice o DPH.“
70. Pomyslným završením popsaného judikatorního vývoje ve vztahu k typově podobným případům jako v nyní projednávané věci je pak rozsudek ve věci *Herst*, v němž Soudní dvůr dovodil, že

„1) Článek 20 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje jedinou přepravu zboží uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně s úmyslem získat toto zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, nabyvá právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník ve smyslu tohoto ustanovení za podmínky, že má možnost

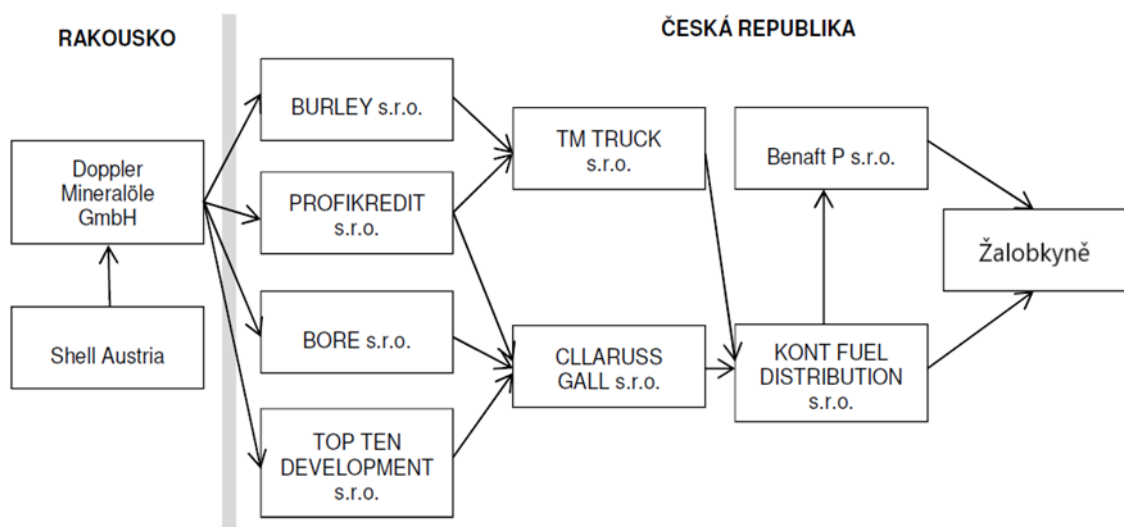
činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji;

skutečnost, že tato osoba povinná k dani měla od počátku v úmyslu získat toto zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, musí být vnitrostátním soudem zohledněna v rámci celkového posouzení všech konkrétních okolností věci, která je mu předložena, pro účely určení, kterému z několika po sobě následujících pořízení musí být tato přeprava uvnitř Společenství přičtena.

2) Unijní právo brání tomu, aby vnitrostátní soud v situaci, kdy ustanovení vnitrostátního daňového práva, jímž bylo provedeno ustanovení směrnice 2006/112, dovoluje více výkladových variant, použil na základě vnitrostátní ústavní zásady *in dubio mitius* výkladovou variantu, která je pro osobu povinnou k dani nejpříznivější, i poté, co by Soudní dvůr rozhodl, že takový výklad je s unijním právem neslučitelný.“

IV.B.2 Přehled podstatných skutkových zjištění

71. Žalobkyně v posuzované věci nakupovala pohonné hmoty v rámci řetězce obchodních subjektů, přičemž zároveň zajišťovala jejich dopravu z rakouské rafinerie na území České republiky. Přímými dodavateli žalobkyně byly společnosti Benaft P a KONT FUEL DISTRIBUTION. Pro přehlednost krajský soud přikládá upravené schéma, které je obsaženo v rozhodnutí žalovaného:



72. Pro posouzení otázky, které z těchto dodávek představovaly intrakomunitární plnění osvobozené od DPH bylo ve smyslu shora citované judikatury nutné posoudit, kdy na žalobkyni přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Žalovaný dospěl k závěru, že k převodu tohoto práva došlo již v Rakousku.
73. Na základě odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí lze shrnout, že žalovaný v této souvislosti považoval za rozhodné následující skutečnosti:
- Žalobkyně vystupovala coby organizátor přepravy.** Žalobkyně zajišťovala dopravu pohonných hmot z rakouské rafinerie na území České republiky vlastními prostředky, což deklarovala již v e-mailových objednávkách pohonných hmot. Žalobkyně sama nesla i náklady za dopravu. Ostatní obchodníci s ní neměli uzavřeny žádné přepravní smlouvy, přičemž i V.Ch. a M.Š. (předseda a člen

představenstva žalobkyně) uvedli, že dopravu zajišťovala žalobkyně pro sebe. Žalobkyně vždy předem přesně věděla, kde má pohonné hmoty natankovat a v jakém množství. Udělovala pak také pokyny řidičům stran konkrétních okolností přepravy a předávala jim příslušné nakládkové kódy. Sami řidiči žalobkyně pak zboží přebírali. Ostatní subjekty zapojené v obchodním řetězci řidiče žádným způsobem neúkolovali. Kromě žalobkyně na pohonné hmoty žádný z dalších článků řetězce nikdy neviděl, nijak na něj fakticky nepůsobil a ani jej nekontroloval.

- b) **Žalobkyně přepravovala zboží s úmyslem pořídit jej pro sebe.** O této skutečnosti svědčí žalobčiny objednávky, které předcházely nakládce pohonných hmot, což potvrdili i jednatele žalobčinych dodavatelů i sami členové představenstva žalobkyně. Žalobkyně pak ani nesdělila, pro kterou konkrétní osobu měla dle svého tvrzení pohonné hmoty přepravovat. Společnost GARANTRANS zároveň vystupovala pouze v roli oprávněného příjemce (nikoli pořizovatele) pohonných hmot a po dodání je vypouštěla do volného oběhu.
 - c) **Převod vlastnického práva při nakládce, resp. v průběhu přepravy.** Z rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností KONT FUEL DISTRIBUTION vyplývá, že k převodu vlastnictví mělo docházet až úplným zaplacením kupní ceny. Z výsledku jednatele jmenované společnosti přitom vyplynulo, že žalobkyně hradila pohonné hmoty ihned po jejich odběru, což dokládají i výpisy z bankovních účtů této společnosti. V případě smluv se společností Benaft P pak k převodu vlastnictví docházelo předávkou zboží, tj. v místě nakládky za použití příslušných kódů poskytnutých dodavatelem. Při absenci písemné smlouvy totiž bylo nutno vycházet z dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů (srov. § 443 odst. 1 obchodního zákoníku).
 - d) **Přechod rizika.** Podle jednatele společnosti Benaft P nesla žalobkyně riziko již v momentu nakládky. Obdobně tomu pak bylo i v případě dodávek od společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION, jak plyne z obsahu rámcové smlouvy.
74. Krajský soud na tomto místě předesílá, že se s posouzením žalovaného v zásadě ztotožnil. S konkrétními žalobními námitkami se pak vypořádává níže.

IV.B.3 K námitce rozporu rozhodnutí žalovaného se zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu

- 75. Krajský soud nepřisvědčil námitce, dle níž žalovaný nedostál požadavkům vysloveným ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 137/2016-176.
- 76. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že žalovaný měl v důsledku zrušení svého původního rozhodnutí doplnit svá skutková zjištění, přičemž ho v tomto směru tížilo důkazní břemeno. Tento závěr je však nesprávný. Nejvyšší správní soud k tomu v uvedeném rozsudku konstatoval, *„že důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně stěžovatelku. Závěr ohledně místa zdanitelného plnění je však otázkou právní. Tuto otázku je vždy nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen také primárně objasnit daňový subjekt. Bylo by absurdní, aby za dané situace skutkový stav primárně zjišťoval správce daně. Na druhé straně, dospěje-li správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

subjektem. Jinými slovy, neunesla-li by stěžovatelka v projednávané věci důkazní břemeno o tom, že místo plnění je v tuzemsku, tak jak deklarovala, ale správce daně by na tomto neustal a navíc výslovně uvede, že bylo v Rakousku, musí pro takový závěr existovat racionální důvody.“

77. Uvedené neznamena v podstatě nic jiného, než že právní závěry daňových orgánů musí mít vždy oporu v obsahu spisu. To však samozřejmě nelze interpretovat tak, že by je také v daném ohledu automaticky tížilo důkazní břemeno; to se totiž týká především pochybností správce daně o správnosti údajů, které daňový subjekt tvrdí, přičemž v posuzované věci správce daně toto důkazní břemeno jednoznačně unesl, což žalobkyně ostatně ani nezpochybňuje. Je tak dále na žalobkyni, aby svá tvrzení prokázala. Pokud pak daňové orgány shledají, že toto břemeno neunesla, pak jim nezbyvá než takovou skutečnost konstatovat a nárok na odpočet DPH neuznat. Nad rámec toho pak pouze nemohou činit takové právní závěry, které nelze opřít o patřičná skutková zjištění. K tomu ovšem v posuzované věci nedošlo.
78. Správce daně, resp. žalovaný dostatečně srozumitelně a podrobně vyjádřili důvodné pochybnosti o souladu předložených účetních dokladů se skutečností, tj. že k žalobkyně ve skutečnosti nepřijala dodávky pohonných hmot s místem plnění v tuzemsku, nýbrž v jiném členském státě. Bylo tedy na žalobkyni, aby tyto pochybnosti rozptýlila, což se jí však nepodařilo. Úkolem žalovaného v řízení po zrušení jeho původního rozhodnutí pak bylo primárně doplnění relevantního právního hodnocení skutkových zjištění. Této povinnosti dostal bezezbytku.

IV.B.4 K námitce neprovedení opakovaných výsledků svědků

79. Žalovaný nepochybil, pokud zamítl žalobčiny návrhy na opakované provedení svědeckých výpovědí jednatele společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION Ivo Svobody, jednatele společnosti Benaft P R.P. a bývalé jednatelky společnosti CLLARUSS GALL J.H..
80. Pro posouzení věci měly podstatný význam především výsledky prvních dvou jmenovaných svědků zachycené v protokolech ze dne 27. 8. 2012 a 7. 11. 2012, v nichž dostatečně podrobně vyličili okolnosti posuzovaných transakcí. U ostatních dodavatelů pak dle žalovaného nebylo možné ověřit okolnosti uskutečněných obchodů pro jejich nekontaktnost.
81. Krajský soud se neztotožnil s žalobčíným tvrzením, dle něhož z výpovědi svědka Ivo Svobody vyplývá, že na žalobkyni mělo vlastnické právo k pohonným hmotám přejít okamžikem vyclení. To sice svědek skutečně uvedl, avšak své tvrzení navázal na předpoklad, že pohonné hmoty byly ve vlastnictví společnosti, která je uváděla do volného oběhu. Tuto činnost ovšem uskutečňovala společnost GARANTRANS, která dle zjištění daňových orgánů v obchodním řetězci nikdy jako odběratel pohonných hmot nevystupovala (v tomto ohledu je zcela irrelevantní žalobčin odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15 Af 13/2014-73, neboť se týkal jiného obchodního řetězce). Svědek zároveň konstatoval, že průběh transakcí byl specifikován v rámcové smlouvě, která však převod vlastnictví vázala výhradně na zaplacení kupní ceny a nikoli uvolnění zboží do volného oběhu (srov. bod 3.2 této smlouvy). Závěr žalovaného, že uvedené tvrzení svědka je v rozporu s rámcovou

smlouvou, je tudíž zcela správný (v podrobnostech srov. bod [52] žalobou napadeného rozhodnutí).

82. Žalobkyně dále zpochybňuje hodnocení svědeckých výpovědí svědků I.S. a R. P. v otázce přechodu rizik a odpovědnosti za zboží. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že Ing. Pruknar skutečně neupřesnil, jaké riziko mělo na žalobkyni přejít již při samotné nakládce. V tomto konkrétním ohledu tedy nelze z jeho výpovědi činit dalekosáhlé závěry. Nepřípadné je však v otázce přechodu rizik a odpovědnosti i žalobčino hodnocení výpovědi svědka I.S., neboť ten stejně jako v případě převodu vlastnického práva vycházel z mylného přesvědčení, že pohonné hmoty byly ve vlastnictví společnosti, která je uváděla do volného oběhu, a taktéž odkázal na text rámcové smlouvy. Ta přitom přechod nebezpečí škody na zboží váže na okamžik předání zboží od prodávajícího, k němuž ovšem fakticky došlo již nakládkou pohonných hmot v Rakousku. Kritérium přechodu rizika nahodilé zkázy lze však navíc brát v potaz jen podpůrně, neboť ačkoli jej generální advokátka ve věcech AREX a Herst zdůrazňuje, Soudní dvůr jej do svých rozsudků v těchto věcech nepřevzal.
83. Opakovaný výslech svědků nebylo zapotřebí provést ani v souvislosti s otázkou, proč na daňových dokladech byla vyčíslena česká spotřební daň. Jak plyne ze shora uvedeného přehledu relevantní judikatury, režimy DPH a spotřební daně nejsou vzájemně provázány. Z rozsudku Soudního dvora ve věci Herst, nikterak neplyne, jak se žalobkyně mylně domnívá, že by snad režim spotřební daně mohl být jakousi indicií momentu nabytí vlastnického práva. Soudní dvůr naopak v tomto rozhodnutí výslovně uvedl, že *„již v bodě 76 rozsudku ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), konstatoval, že směrnice 2008/118, která upravuje mimo jiné požadavky použitelné na přepravu zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, se v žádném případě nedotýká podmínek stanovených směrnicí o DPH pro převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník.“* Otázky spojené s vyčíslením a placením spotřební daně tudíž nejsou pro posouzení této věci relevantní.
84. Pro shora uvedené krajský soud neshledal, že by bylo nutné provádět opakované výslechy jmenovaných svědků. Výpovědní hodnota jejich výpovědí by nadto byla nepochybně významně ovlivněna dobou, která od posuzovaných transakcí uběhla. Navrhované opakované výslechy by pro posouzení byly již nadbytečné. Postup žalovaného je tak v souladu i s žalobkyní citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 128/2006-67.

IV.B.5 K námitkám týkajícím se nesprávného hodnocení rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností KONT FUEL DISTRIBUTION

85. Za zcela přiléhavé považuje krajský soud též způsob, jakým žalovaný hodnotil žalobkyní předloženou rámcovou smlouvu, kterou uzavřela se společností KONT FUEL DISTRIBUTION.
86. Poukazuje-li žalobkyně na své „dvojjediné postavení“ coby dopravce a kupujícího, pak nelze přehlédnout, že žalovaný nikterak nezpochybňuje, že žalobkyně zboží přepravovala. Žalovaný přitom obsah smlouvy hodnotil primárně v souvislosti s otázkou převodu vlastnického práva k pohonným hmotám, neboť ta je při posuzování převodu práva nakládat s věcí jako vlastník zcela zásadní. Pokud jde o žalobčino tvrzení, dle něhož samotná výhrada vlastnictví do zaplacení kupní ceny

nevyvrací, že k převodu vlastnického práva došlo až v tuzemsku po propuštění zboží do volného oběhu, pak nelze přehlédnout, že dle výpovědi svědka Ivo Svobody hradila kupní cenu v podstatě ihned po odběru pohonných hmot, čímž na ni přecházelo i vlastnické právo k nim. Podstatná je však zároveň dikce čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, dle něhož se za dodání zboží považuje též „skutečné předání zboží na základě smlouvy [...] o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“. Ke sjednané výhradě vlastnictví tak dle směrnice o DPH při posuzování okamžiku dodání zboží nelze přihlížet, jak ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 9 Afs 137/2016-176. Lze tedy usoudit, že s ohledem na povinnost tzv. eurokonformního výkladu je v tomto duchu nutno vykládat též shora citovaná ustanovení zákona o DPH. Ke skutečnému (faktickému) předání zboží přitom zcela jednoznačně docházelo již při nakládce v rakouské rafinerii.

87. Otázkou přechodu nebezpečí škody na věci se pak žalovaný zabýval zejména v bodě [66] svého rozhodnutí, kde rekapituloval i příslušná ustanovení rámcové smlouvy. Dle jejího bodu 8.1 „[n]ebezpečí škody přechází na Kupujícího okamžikem převzetí zboží od Prodávajícího, nebo jestliže tak Kupující neučiní včas, v době, kdy mu Prodávající umožní nakládat se zbožím a Kupující poruší smlouvu tím, že zboží nepřeveze. Pokud je přeprava zboží zajišťována prostřednictvím přepravce pověřeného Kupujícím, přechází nebezpečí škody na zboží na Kupujícího v době stanovené pro dodání zboží, pokud byla Kupujícímu možnost nakládat se zbožím oznámena ve formě emailové či faxové zprávy. V ostatních případech se otázka nebezpečí škody na zboží spravuje dle ustanovení § 456 až 461 obchodního zákoníku.“ Podle bodu 5.2 rámcové smlouvy pak „[d]odání zboží předáním se realizuje tak, že Kupující, resp. jím pověřený dopravce, převezme zboží spolu s osvědčením o jakosti (atest) a potvrdí dodací list.“ Podle bodu 6.1 rámcové smlouvy pak je prodávající „povinen dodat zboží v den určený objednávkou Kupujícího učiněnou v souladu s touto smlouvou, pokud dojde k jejímu potvrzení včetně požadovaného data dodání rekapitulací objednávky ze strany Prodávajícího, nedohodnou-li se smluvní strany jinak.“
88. V posuzované věci dopravu zařizovala sama žalobkyně (nepověřila jiného přepravce ve smyslu bodu 8.1 rámcové smlouvy), přičemž dodavatel jí vždy umožnil nakládat se zbožím poskytnutím příslušných stáčecích kód a žalobkyně zboží sama přebírala v rakouské rafinerii. Tím došlo k dodání zboží dle bodu 5.2 rámcové smlouvy a zároveň k přechodu nebezpečí škody na zboží dle bodu 8.1 rámcové smlouvy (obdobný závěr by platil i tehdy, pokud by se případně posouzení přechodu nebezpečí škody na věci aplikoval § 456 obchodního zákoníku od doby stanovené pro dodání zboží). Z ničeho tudíž neplyne, že by to v daném případě měl být dodavatel, kdo nesl odpovědnost za zboží po dobu přepravy. Žalobkyně ostatně tuto námitku ani blíže nekonkretizovala. Taktéž podpůrné kritérium přechodu nebezpečí škody na věci tedy nasvědčuje, že žalobkyně nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník již v Rakousku.

IV.B.6 K námitkám týkajícím se hodnocení kritéria organizace přepravy

89. Krajský soud se neztotožnil s žalobčíným názorem, dle něhož žalovaný přisuzuje příliš velký význam samotné přepravě a její organizaci. V kontextu posuzované věci se jedná sice o kritérium důležité, avšak nikoli jediné. Shora popsaná skutková zjištění

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

daňových orgánů přitom zcela jednoznačně nasvědčují závěru, že organizátorem přepravy byla právě žalobkyně; srov. přehled v odstavci 73. shora či bod [39] rozhodnutí žalovaného.

90. Žalobkyně spekuluje, že není vyloučena možnost ostatních dodavatelů přepravu ovlivnit. V tomto ohledu ovšem stále tíží břemeno tvrzení i důkazní žalobkyni. Ta však nejenže nedokládá, který z dodavatelů mohl mít na průběh dopravy vliv, ale ani nepředkládá žádné konkrétní tvrzení. Z výpovědí svědků I.S. a R.P., ani z ničeho jiného přitom neplyne, že by přepravu vyjma samotné žalobkyně kdokoli jiný nějakým způsobem ovlivňoval.
91. Žalobkyni lze přisvědčit a závěry žalovaného korigovat v tom, že předložené CMR listy skutečně představují doklad o uzavření přepravní smlouvy. Dle čl. 4 Úmluvy o CMR totiž platí, že *„[d]okladem o uzavření přepravní smlouvy je nákladní list. Chybí-li nákladní list, má-li nedostatky nebo byl-li ztracen, není tím existence nebo platnost přepravní smlouvy dotčena a vztahují se na ni i nadále ustanovení této Úmluvy.“* Coby odesílatel v těchto smlouvách vystupovala společnost Shell Austria, Gesellschaft m. b. H. Taktéž je pravda, že odpověď předsedy představenstva žalobkyně Ing. V. Ch. zaznamenaná v protokolu ze dne 21. 3. 2012, dle níž žalobkyně neposkytovala přepravní služby společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION této skutečnosti neodporuje. Na otázku, zda žalobkyně v letech 2009 a 2010 poskytovala přepravní služby pro jiné společnosti, však Ch. odpověděl: *„ne nikdy, vždy pouze pro vlastní potřebu“*. Krajský soud proto neshledal, že by snad žalovaný vyjádření Ing. Ch. v bodě [62] svého rozhodnutí hodnotil jakkoli účelově či manipulativně. Naopak na základě těchto vyjádření předsedy představenstva žalobkyně lze usoudit, že přepravní smlouvy doložené CMR listy měly pouze formální povahu a žalobkyně je neuzavírala s úmyslem přepravovat zboží pro jiný subjekt.
92. Nicméně samotná skutečnost, že žalobkyně v nynějším případě vystupovala také v roli přepravce, není mezi účastníky řízení ani sporná. Žalovaný dokonce uzavřel, že žalobkyně přepravu přímo organizovala. V souladu s tímto závěrem je pak i uzavření pojistné smlouvy pro případ škody v silniční dopravě, na které žalobkyně upozorňuje (byť pojistnou smlouvu předložila pouze v řízení před Nejvyšším správním soudem, a není proto obsahem správního spisu). Na posouzení otázky organizace přepravy tak doložené CMR listy, ani pojistná smlouva ve výsledku nic nemění. Tomu, že žalobkyně byla organizátorem přepravy, nasvědčuje vedle shora uvedeného již skutečnost, že to byla fakticky vždy žalobkyně, kdo určoval místo vykládky. Odesílatel tak v podstatě v organizaci dopravy nijak nefiguroval, neboť dokonce i samotné nakládce byl dle vyjádření členů představenstva žalobkyně přítomen vždy pouze její řidič. Žalobkyně ostatně ani neuvádí, že by snad pokyny řidičům stran místa vykládky dostávala od jiného subjektu. Žalovaný také správně podotkl, že pouze žalobkyně měla kontrolu nad kvalitou zboží, tj. jako jediná měla (třebas jen hypotetickou) možnost kvalitu zboží fyzicky zkontrolovat.
93. Namítá-li žalobkyně, že žalovaný odmítl zjistit, kdo objednával záruky oprávněného příjemce (společnosti GARANTRANS), pak krajský soud opětovně připomíná, že důkazní břemeno tížilo v daném ohledu žalobkyni. S ohledem na shora uvedené, jakož i to, že režimy DPH a spotřební daně nemají žádnou relevantní souvislost, je však otázka sjednávání záruky oprávněného příjemce bez významu.

94. Formální uzavření přepravní smlouvy pak samozřejmě nemá vliv ani na moment přechodu vlastnického práva, odpovědnosti za zboží či na od počátku přítomný úmysl žalobkyně pořídit pohonné hmoty pro sebe, který je patrný již ze samotných objednávek a výpovědí členů představenstva žalobkyně. Za této situace si pak skutečně lze teoreticky představit, že by žalobkyně svým řidičům bez hrozby případných sankcí uložila pokyn zboží v průběhu přepravy opustit nebo zničit, protože jediný subjekt, kterému by působila újmu, by byla ona sama. Co je však podstatnější, žalobkyni již v průběhu přepravy v podstatě nic nebránilo zboží dále prodat a přizpůsobit tomu i místo vykládky. Od momentu nakládky měla též možnost určit způsob využití pohonných hmot. V případě dodávek od společnosti Benaft P docházelo k převodu vlastnického práva ve smyslu § 443 obchodního zákoníku (existenci jakýchkoli jiných ujednání žalobkyně nedoložila) předáním zboží v rakouské rafinérii, přičemž je lhotejno, zda lze okamžik předání odvíjet od fyzické nakládky zboží či poskytnutí stáčecích kódů. V případě dodávek od společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION pak k převodu vlastnického práva docházelo dle rámcové smlouvy zaplacením kupní ceny v podstatě bezprostředně po odběru zboží (k nakládce, vystavení faktury a zaplacení kupní ceny docházelo v též den); výhrada vlastnického práva je ovšem z pohledu dodání zboží bez významu (viz odstavec 86. shora). V dalším nakládání s pohonnými hmotami tak žalobkyně nebyla omezena ani formálně uzavřenou přepravní smlouvou, ani momentem propuštění zboží do volného oběhu, jak opakovaně uvádí.
95. Výsledný závěr žalovaného, dle něhož bylo v posuzovaných transakcích místo plnění již v Rakousku, je tedy odrazem komplexního posouzení okolností celého případu ve smyslu shora citované judikatury (včetně rozsudků Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 77/2015-43 a čj. 2 Afs 155/2016-70, na které žalobkyně poukázala) a nikoli přílišným akcentováním samotného kritéria organizace přepravy.

IV.B.7 Ke zbylým žalobním námitkám

96. Nedůvodné shledal krajský soud i ostatní žalobní námitky.
97. Žalobkyně se v nyní posuzovaném případě nemůže účinně domáhat aplikace zásady in dubio pro mitius, neboť tuto možnost Soudní dvůr shora citovaným rozsudkem ve věci *Herst* zcela výslovně vyloučil. Pokud Soudní dvůr určitou právní otázku již autoritativně vyložil, nelze s odkazem na uvedenou zásadu zvolit takový výklad právní normy, který je s unijním právem neslučitelný. Pro nynější věc z toho plyne, že režim spotřební daně není pro určení místa uskutečnění zdanitelného plnění rozhodný.
98. Pro posouzení věci je pak zcela irrelevantní žalobčina polemika stran důvodů, pro které v průběhu řízení měnila svou argumentaci. Na výsledné posouzení nemá vliv ani žalobčin nesouhlas s poznámka žalovaného, dle níž žalobkyně coby zkušený obchodník měla znát ustanovení zákona o DPH. Lze sice připustit, že posuzovaný případ nebyl právně jednoduchý, nicméně žalobkyni v konečném důsledku daňové orgány nekladou za vinu úmyslné porušení daňového práva (či přímo účast na daňovém podvodu), nýbrž v návaznosti na soudní judikaturu pouze dospěly k odlišnému výkladu aplikovaných právních norem, než z jakého vycházela žalobkyně.

99. Nepodstatná je též žalobčina poznámka, dle níž žalovaný údajně ve věci rozhodoval devět dní před uplynutím desetileté prekluzivní lhůty. Klíčové je, že k prekluzi daně nedošlo. Krom toho žalovaný správně poukázal na dikci § 41 s. ř. s., dle něhož lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží.

V. Závěr a náklady řízení

100. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
101. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

V Českých Budějovicích 8. dubna 2021

JUDr. Michal Hájek, Ph.D., v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

předseda senátu