



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **PWRGASS s.r.o.**, se sídlem Střítežská 399, Polička – Dolní Předměstí, zastoupen daňovým poradcem Rambousek a partner a.s., se sídlem Křišťanova 1544/4, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2019, č. j. 17266/19/5300-21444-711428, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 3. 2. 2020, č. j. 52 Af 39/2019 – 127,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 3. 2. 2020, č. j. 52 Af 39/2019 – 127, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců červenec až prosinec 2012.

[2] Hlavní ekonomickou činnost žalobce v uvedených zdaňovacích obdobích představovala činnost obchodní, konkrétně nákup a prodej pohonných hmot. Správce daně ověřoval daňové povinnosti žalobce v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od tuzemského dodavatele ZEROGAS Fuel s.r.o. (dále též „ZEROGAS Fuel“), který v prověřovaném období žalobci dodal pohonné hmoty v úhrnné hodnotě základu daně 178 168 994,92 Kč. Žalobce v podaných daňových přiznáních jako místo plnění v případě těchto dodávek pohonných hmot uvedl tuzemsko. Správce daně však na základě jím zjištěných skutečností měl o tomto tvrzení pochybnosti. Dospěl k závěru, že šlo o

intrakomunitární plnění, tedy o dodání zboží do jiného členského státu, resp. o pořízení zboží z jiného členského státu na straně žalobce.

[3] Správce daně na základě výsledků daňové kontroly vydal dne 24. 11. 2017 šest dodatečných platebních výměrů, kterými žalobci doměřil DPH za daná zdaňovací období a uložil povinnost uhradit penále z částky doměřené daně.

[4] Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 4. 2019, č. j. 17266/19/5300-21444-711428, provedl pouze drobnou formulační změnu výroků dodatečných platebních výměrů a v ostatním je ponechal beze změny.

[5] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, který žalobě vyhověl, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud odkázal na závěry obsažené v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS (dále jen „rozsudek NSS ve věci AREX“), a s ním souvisejícím rozsudku Soudního dvora EU ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17, *AREX CZ* (dále jen „rozsudek SDEU AREX“). Přes obsáhlost odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je podle krajského soudu zřejmé, že žalovaný svůj závěr o tom, že k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník na žalobce došlo v jiném členském státě EU, založil především na tom, že žalobce organizoval a hradil přepravu pohonných hmot z jiného členského státu do České republiky. Kritérium organizace přepravy však samo o sobě neobstojí. Další důvody uvedené žalovaným jsou pak s kritériem organizace přepravy velmi úzce spojeny (místo určení dodávky bylo vždy u žalobce v jeho provozovně, všechny dodávky koupil žalobce pro svou vlastní ekonomickou činnost, přičemž měl od počátku úmysl pořídit a přepravit pohonné hmoty pro sebe), a tedy bez dalšího rovněž nemohou obstát. Stejně tak je pro posouzení dané otázky bez významu tvrzení žalovaného o tom, že ostatní články řetězce neplní své daňové povinnosti a jsou pro správce daně nekontaktní. Skutečnost, že žádný z ostatních článků řetězce s dotčeným zbožím v průběhu přepravy fyzicky nedisponoval, pak rovněž nemá žádný vliv na závěr o (ne)nabytí vlastnického práva těmito subjekty, tedy ani na otázku nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník. Ani otázka nabytí vlastnického práva dle českého soukromého práva není jediným kritériem pro posouzení otázky, kdy žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu daňových předpisů.

[7] Správní orgány musí patřičně zhodnotit, kdy a který ze subjektů zúčastněných na sporné transakci (řetězovém obchodu) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, tedy kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH. Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy. Své závěry v těchto otázkách nesmí žalovaný konstatovat jako zjevenou pravdu, ale musí je vypořádat ve vztahu k důkazům navrženým žalobcem. Organizování přepravy žalobcem samo o sobě neznamená, že žalobce mohl v době přepravy nakládat s přepravovaným zbožím (pohonnými hmotami) jako vlastník.

[8] Žalovaný se tedy podle krajského soudu dostatečně nevypořádal s otázkou, zda žalobce v době přepravy pohonných hmot do jeho provozovny mohl se zbožím nakládat jako vlastník (tj. zda měl možnost pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit,

zničit apod. – v takovém případě k převodu tohoto práva došlo již v jiném členském státě), či zda toliko zajišťoval dopravu na základě (ať už písemné, nebo ústní) smlouvy o přepravě (to by zjevně znamenalo, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník by došlo nejdříve spolu s vykládkou pohonných hmot). Důležitý je také záměr prvního pořizovatele (hypoteticky ovšem i některého z následujících článků řetězce, který předchází vztahu daňového subjektu a jeho přímých dodavatelů) přepravit toto zboží do jiného členského státu při současném předložení DIČ vystaveného jiným členským státem. Skutečnost, že daňový subjekt nefakturoval přepravné svým dodavatelům samostatně, ještě neznamená, že k takovému započtení nedošlo, a to právě zohledněním nákladů přepravy již v kupní ceně pohonných hmot.

[9] Žalobce navrhl hned několik důkazů, které měly prokázat, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce došlo v tuzemsku, resp. to, jak probíhaly objednávky, jak a kdy bylo zboží přepravováno, kdo prováděl intrakomunitární dodávky atd. [např. objednávky, dodací listy, CMR listy (*mezinárodní nákladní listy*), e-AD dokumenty (*elektronické průvodní doklady výrobků podléhajících spotřební dani*), dokumenty VIES (*systém výměny informací o DPH*), doklady podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních]. Žalovaný však ve shodě se správcem daně tyto důkazní návrhy odmítl s tím, že předložené daňové doklady nemohou s ohledem na pochybnosti, které správci daně vznikly, sloužit jako důkazní prostředky, jimiž by žalobce prokázal oprávněnost uplatněného nároku. Taková argumentace žalovaného však nemůže obstát. 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 subjektem

[10] Žalovaný se rovněž řádně nevypořádal s relevantní argumentací žalobce o tom, že podle čl. 9 odst. 1 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) vyhlášená pod č. 11/1975 Sb. (dále jen „Úmluva CMR“), nákladní list je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem, přičemž ve všech předložených nákladních listech, které se vztahují k dodávkám, u nichž byl zpochybněn nárok na odpočet, je podle žalobce jasně uvedeno, že až do místa určení na území ČR vystupoval žalobce v pozici přepravce a nesměl se zbožím volně nakládat. Stejně tak žalovaný nereagoval na námitky týkající se výkladu mezinárodních pravidel Incoterms či podmínek vyplývajících z povolení AAD („*papírové průvodní doklady výrobků podléhajících spotřební dani*“), resp. e-AD. z uvedených důvodů je napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Žalovaným přijaté závěry neplynou ani z dosud provedených výsledků svědků.

II. Kasační stížnost

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel požaduje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Soud podle stěžovatele: **a)** dospěl k nesprávnému právnímu názoru, že zjištěné skutečnosti nesvědčí o tom, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce došlo již v rafinerii v jiném členském státu okamžikem stočení pohonných hmot; **b)** zcela nepřipustně přenáší důkazní břemeno na stěžovatele a ukládá mu zjišťovat hypotetické varianty „co by, kdyby“, které žalobce

v daňovém řízení netvrdil ani neprokázal; c) nesprávně stěžovateli vytýká, že „odmítl“ žalobcem předložené důkazní prostředky a „nevyrovnal se“ s jeho důkazními návrhy. Pro přehlednost uvádí kasační soud jednotlivé námitky níže v samostatných podkapitolách.

a) Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník

[12] Stěžovatel uvádí, že v souladu se stávající judikaturou komplexně posoudil všechny relevantní skutkové okolnosti, které svědčí o tom, že žalobce byl organizátorem přepravy, měl od počátku záměr přepravit a nakoupit pohonné hmoty pro sebe, resp. pro svoji ekonomickou činnost a nikoli pro jiný článek v řetězci, a že k převodu práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na žalobce došlo již v jiném členském státu samotnou nakládkou pohonných hmot.

[13] Stěžovatel dále připomíná, o které skutkové okolnosti jde: Přepravu pohonných hmot do České republiky objednal a zajišťoval žalobce, který sám nesl náklady spojené s celou přepravou (proti tomuto závěru žalobce v daňovém řízení nebrojil). Zboží bylo přepraveno na základě žalobcova příkazu, přičemž společnosti TOHOZ s.r.o. (nyní pod názvem SILVERTAB s.r.o.; dále též „TOHOZ“), a JASA s.r.o. (dále též „JASA“) převzaly a přepravily pohonné hmoty z pověření žalobce. Určení místa nakládky a vykládky bylo v režii žalobce. Místo vykládky se nacházelo v žalobcových provozovnách. Žalobce nakoupil veškeré pohonné hmoty pro svoji ekonomickou činnost. Žádný z dalších článků v řetězci se zbožím v průběhu dopravy nenakládal jako vlastník (nemohl si tedy ani ověřit, zda nakoupené zboží odpovídá reálnému stavu), ani jím fyzicky nedisponoval, nemohl ovlivnit jeho přepravu (řidiči přijímali pokyny přímo nebo zprostředkovaně pouze od jednatelů žalobce).

[14] Žalobce nepředložil jinou verzi skutkového děje. Tvzení, že přepravu pohonných hmot zajišťoval na základě přepravní smlouvy pro některého z předcházejících dodavatelů, poprvé uplatnil až v žalobě. Toto tvrzení nadto nijak nekonkretizoval. Skutečnosti zjištěné v daňovém řízení přitom spolehlivě vyvrací, že by žalobce byl pouhým přepravcem. Okolnosti týkající se prvních pořizovatelů pohonných hmot (ARZETO s.r.o.; dále jen „ARZETO“, a ECOLL INVEST a.s.; dále jen „ECOLL INVEST“) sice nejsou stěžejní, vypovídají však o povaze celého řetězce a jde též o skutečnosti, které založily oprávněné pochybnosti správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Krajský soud uvedené okolnosti hodnotí izolovaně, nikoli komplexně, jak to učinil stěžovatel v rozhodnutí o odvolání.

[15] Vzhledem k tomu, že v době vydání rozhodnutí o odvolání ještě nebyl znám rozsudek NSS ve věci AREX a v něm učiněný argumentační posun/zpřesnění stávající správní praxe, lze jen stěží klást k tíži stěžovateli to, že se nezabýval tím, kdy žalobce nabyl vlastnické právo k pohonným hmotám ve smyslu soukromého práva, resp. případně norem mezinárodního práva soukromého, které určují rozhodné právo. Sám žalobce přitom netvrdil, že by vlastnické právo v soukromoprávním smyslu nabyt v jiném členském státu.

[16] Závěry rozsudků, na které poukázal krajský soud, nelze bez dalšího aplikovat na posuzovanou věc kvůli zjištěným skutkovým odlišnostem.

b) Přenesení důkazního břemene

[17] V další části kasační stížnosti stěžovatel konstatuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno, neboť řádně vyjádřil vážné a důvodné pochybnosti ve vztahu

k žalobcovým tvrzením. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1727555/16/2808-60562-609284 (dále též „výzva ze dne 16. 11. 2016“), správce daně žalobce vyzval k prokázání, že nárok na odpočet daně z posuzovaných přijatých zdanitelných plnění od dodavatele ZEROGAS FUEL byl uplatněn v souladu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dál jen „zákon o DPH“), že místem plnění bylo tuzemsko a že daná plnění jsou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Správce daně ve dvanáctistránkové výzvě podrobně a konkrétně popsal, v čem spočívají jeho pochybnosti a také dosavadní skutková zjištění. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobce, který pochybnosti správce daně neodstranil. Žalobce svoji argumentaci v daňovém řízení založil především na tvrzení týkajícím se spotřební daně a přepravy pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Taková argumentace je s ohledem na závěry rozsudku NSS ve věci AREX nedůvodná.

[18] Pokud krajský soud po stěžovateli požaduje, aby zjišťoval hypotetické okolnosti, které sám žalobce po celou dobu daňového (ani soudního) řízení netvrdil, jedná se o zcela nepřípustné přenesení důkazního břemene na správce daně a závázání k tomu, aby sám vyšetřoval skutkový stav, což je v rozporu s koncepcí důkazního břemene v daňovém řízení.

c) Dokazování

[19] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že „odmítl“ žalobcem předložené důkazní prostředky. Správce daně i stěžovatel se zabývali hodnocením všech důkazů a žádný neopomněli. Daňové doklady za nákup zboží a daňové doklady za přepravu, dodací listy, mezinárodní nákladní listy CMR, přepravní doklady ADR, doklady AAD, resp. e-AD a doklady pro dopravu vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu podle § 5 zákona o spotřebních daních stěžovatel hodnotil v bodech 33, 74, 75 a 78 rozhodnutí o odvolání; informace z VIES stran prvních pořizovatelů pohonných hmot pak v bodě 34. Skutečnost, že podle finančních orgánů tyto důkazy neprokazují tvrzení žalobce, neznamená, že by je odmítly, jak tvrdí krajský soud. Ostatně sám soud např. v bodu 23 rozsudku rekapituluje, jak stěžovatel vyhodnotil CMR listy a AAD, resp. e-AD doklady.

[20] K návrhům na provedení důkazů, kterým stěžovatel a správce daně nevyhověli, stěžovatel uvádí, že tyto návrhy směřovaly především ke zjišťování skutečností týkajících se předchozích článků řetězce. Správní orgány je proto měly za nadbytečné, přičemž tento názor přezkoumatelně a logicky odůvodnily. S ohledem na závěry vyplývající z provedení dokazování je přitom zřejmé, že se v případě prvního prodávajícího a prvního pořizovatele (resp. v případě jiných článků řetězců) o intrakomunitární dodávku jednat nemohlo. Nadto způsob, jakým předcházející články samy kvalifikovaly svá dodání, nemůže sám o sobě legalizovat nárok na odpočet daně, byl-li uplatněn v rozporu se zákonem. Dříve, než žalobce tyto důkazní návrhy vznesl, správce daně formou mezinárodního dožádání zjišťoval informace související s odesláním zboží z jiného členského státu, stejně jako v systému VIES ověřoval, zda bylo ve vztahu k prvním příjemcům v tuzemsku vykázáno dodání zboží. Ze zjištění správce daně však nevyplývalo, že by tito první příjemci pohonných hmot v rámci řetězce transakcí pořídili a následně dodali pohonné hmoty a z tohoto dodání jim vznikla povinnost přiznat DPH.

[21] Stěžovatel je přesvědčen, že se dostačujícím způsobem vypořádal s argumentací stran Úmluvy CMR. Ze skutkových okolností řešené věci (především z ověření prvních

příjemců pohonných hmot prostřednictvím VIES, mezinárodní výměny informací stran rafinerií v jiných členských státech a svědeckých výpovědí jednatelů, dispečerů a řidičů společností TOHOZ a JASA) je podle stěžovatele zřejmé, že tím, kdo uzavřel smlouvu s dopravci TOHOZ a JASA, tedy objednatelem přepravy, byl žalobce, nikoliv osoba uvedená jako odesílatel na CMR listech.

III. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[22] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu. Kasační stížnost je podle něj nedůvodná. Stěžovatel se snaží vyvolat dojem, že to byl krajský soud, kdo se nedostatečně zabýval posouzením skutkových okolností. Jako *obiter dictum* žalobce uvádí, že stěžovatel nebyl schopen doměřit daň subjektu, který skutečně pořídil pohonné hmoty z jiného členského státu. Proto se snaží doměřit daň všem mohovitým článkům v řetězci. Obchodní řetězce se podle poptávky a nabídky měnily. V některých případech probíhal prodej od Ing. Martina Divíška - EUROBIT GROUP s. r. o. - ZEROGAS FUEL a následně prodej žalobci. Je zřejmé, že intrakomunitární dodávku nemohly provést všechny tyto subjekty, ale pouze jeden z nich. Přesto stěžovatel přičítá intrakomunitární dodávku mimo žalobce rovněž dalším článkům v řetězci (viz řízení o kasačních stížnostech vedených pod sp. zn. 5 Afs 64/2020 a sp. zn. 9 Afs 53/2020 a o žalobě vedené u krajského soudu pod sp. zn. 52 Af 62/2019). Tato skutečnost svědčí o účelovosti postupu stěžovatele.

[23] Žalobce navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Doplnění kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[24] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti ze dne 11. 5. 2020 poukázal na rozsudek SDEU ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18, *Herst, s.r.o.* (dál jen „rozsudek *Herst*“). Ve světle tohoto rozsudku rozhodnutí o odvolání ob stojí a argumentace v kasační stížnosti je zcela relevantní. Plyne z něj totiž, že stěžovatel nepochybil, pokud převod práva nakládat se zbožím jako vlastník neposuzoval podle soukromoprávních předpisů, jak mu neoprávněně vytкнуł krajský soud. Stěžovatel postupoval správně, jestliže na rozdíl od soudu provedl celkové hodnocení všech okolností případu. Tomuto komplexnímu posouzení se však soud vůbec nevěnoval.

[25] V posuzované věci byla realizována jediná přeprava zboží s tím, že aktivním článkem obchodního řetězce byl pouze žalobce, který objednával a zajišťoval přepravu pohonných hmot do České republiky u přepravních společností TOHOZ a JASA, nesl náklady spojené s celou přepravou a od počátku měl úmysl pohonné hmoty pořídit a přepravit pro sebe. Nebylo tak možno hovořit o jakékoli faktické dispozici ostatních deklarovaných dodavatelů s pohonnými hmotami. Žalobce nakládal se zbožím jako vlastník dříve, než se uskutečnila jeho přeprava v rámci Evropské unie. U formálně zapojených článků obchodního řetězce abscentuje jakákoli možnost činit rozhodnutí, která by mohla ovlivnit právní situaci zboží. Stěžovatel opětovně poukazuje na principy rozvržení a přenášení důkazního břemene v daňovém řízení a na zjištěné skutkové okolnosti, které podle jeho názoru svědčí o tom, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH neoprávněně.

[26] Žalobce v reakci na doplnění kasační stížnosti opakuje, že stěžovatel jím zmiňovaná kritéria vyplývající z rozsudku *Herst* zkoumal nedostatečně. Například se vůbec nezabýval

podmínkou, zda žalobce mohl činit rozhodnutí, která mohla ovlivnit právní situaci zboží, ačkoli tím žalobce od počátku argumentoval.

V. Posouzení kasační stížnosti

[27] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost je důvodná.

[29] Stěžejní otázkou tohoto případu je místo plnění při nákupu pohonných hmot. Stěžovatel má za to, že místo plnění bylo v jiném členském státě EU. Pořízení zboží bylo kvalifikováno jako tzv. intrakomunitární plnění ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce s těmito tezemi nesouhlasí a považuje za místo plnění tuzemsko.

[30] Nejvyšší správní soud nepovažuje za účelné podrobně rekapitulovat relevantní právní úpravu a judikaturu SDEU k otázce posuzování místa plnění při dodání zboží v případech tzv. řetězových obchodů. Z vyjádření účastníků řízení v průběhu soudního i správního řízení jednoznačně vyplývá, že jsou s příslušnými judikatorními závěry dobře obeznámeni a v zásadě mezi nimi neexistuje spor ohledně obecných právních východisek, která z nich vyplývají.

[31] V nyní projednávané věci není sporu o tom, že žalobce nakupoval pohonné hmoty způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Řetězovým obchodem se rozumí transakce, kdy je zboží přeprodáváno několika subjekty mezi sebou. Pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být *přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci* a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje [srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder* (dále jen „*EMAG*“)]. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda *předchází* nebo *následují* po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky.

[32] Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu, či druhému dodání, musí být 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 EU [srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-430/09, *Euro Tyre a další* (dále jen „*Euro Tyre*“)]. V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. 7. 2017 ve věci C-386/16, *Toridas*, body 35 a 36, jakož i tam citovaná judikatura). Jestliže se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil předtím, než bylo zboží přepraveno uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (*Toridas*, bod 36). Jestliže

pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky [rozsudek ze dne 21. 2. 2018 ve věci C-628/16, *Kreuzmayr*, bod 34, shodně *Euro Tyre*, bod 34].

[33] Z předloženého správního spisu vyplývá, že žalobce v rámci daňových přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců červenec až prosinec roku 2012 nárokoval odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění – dodávek pohonných hmot – přijatých od personálně propojeného (shodní byli všichni jednatelé i společníci) tuzemského plátce ZEROGAS Fuel v úhrnné hodnotě základu daně 178 168 994,92 Kč. Uvedená dodání zboží s tvrzeným místem plnění v tuzemsku byla podle žalobce realizována tak, že dopravce (TOHOZ nebo JASA) v rafinerii umístěné v jiném členském státu načerpal do své cisterny pohonnou hmotu, které následně přepravil v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do České republiky, kde bylo zboží na určeném místě propuštěno do volného oběhu. Teprve po tomto úkonu bylo zboží prodáno žalobci, případně jinému daňovému subjektu, který je následně prodal žalobci. Žalobce svá shora shrnutá tvrzení prokazoval zejména CMR listy a dokumenty AAD, resp. e-AD, jimiž bylo určeno místo propuštění zboží do režimu volného oběhu. Během místních šetření (uskutečněných u žalobce a ZEROGAS Fuel ve dnech 27. 2. 2015, 13. 3. 2015 a 21. 4. 2015) žalobce k daným plněním předložil faktury za nákup zboží a faktury za dopravu zboží s přílohami, které představovaly dodací listy, CMR listy, přepravní doklady ADR a doklady pro dopravu vybraných výrobků uvedených do volného oběhu. Správce daně následně (dne 7. 5. 2015) zahájil u žalobce daňovou kontrolou za shora uvedená zdaňovací období.

[34] Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

[35] Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

[36] Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými

důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudky č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

[37] Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale i to, zda došlo k naplnění všech hmotněprávních podmínek, které zákon s nárokem na odpočet spojuje, a to včetně prokázání skutečného místa plnění.

[38] V nyní souzené věci není mezi účastníky řízení sporu o tom, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, které jej ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 73 odst. 1 zákona o DPH tížilo, neboť správci daně předložil formálně bezvadné daňové doklady.

[39] Správci daně na základě skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly vznikly pochybnosti o tom, zda se skutečně jednalo o zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, a zda byl tedy nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[40] Správce daně proto žalobce vyzval dne 16. 11. 2016 k prokázání, že „nárok na odpočet uplatněný z předložených dokladů uvedených v příloze č. 1 této výzvy v celkové výši 35.633.799,17 Kč, byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Zejména správce daně daňový subjekt vyzývá k prokázání, kdy a kde došlo k dodání zboží mezi dodavatelem a daňovým subjektem u plnění deklarovaných na daňových dokladech, jejichž seznam je uveden v příloze č. 1 této výzvy, tzn. k prokázání, že místem plnění bylo tuzemsko dle ustanovení § 7 zákona o dani z přidané hodnoty a tato plnění jsou předmětem daně dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty“. Na základě skutečností dosud zjištěných v průběhu daňové kontroly pak v odůvodnění výzvy na dvanácti stranách popsal svá dosavadní zjištění a pochybnosti, které mu s ohledem na tato zjištění vyvstaly. Soud níže shrnuje pouze nosné důvody odůvodnění této výzvy.

[41] Správce daně poukázal zejména na zjištění, že žalobce organizoval přepravu pohonných hmot, současně vystupoval jako jejich odběratel. Pohonné hmoty byly přepravovány v řetězci společností, do kterého bylo zapojeno více subjektů bez zjevného ekonomického či technického účelu. Správce daně shrnul skutečnosti, které vyplynuly z výpovědí jednatelů, dispečerů a řidičů společností TOHOZ a JASA. Žalobce byl jediným objednatelem přepravy, poskytoval podstatné údaje, na jejichž základu byli řidiči schopni vyplnit CMR listy (místo nakládky, místo vykládky, označení rafinérie, množství a druh zboží), nefigurovali zde žádní jiní dopravci či subdoprovci. Žalobce byl současně skutečným příjemcem pohonných hmot v místě vykládky, pohonné hmoty byly vždy stočeny na čerpacích stanicích provozovaných žalobcem. Nakládku pohonných hmot v rafinériích v jiném členském státu prováděl sám řidič, popřípadě obsluha lávek. Předání a převzetí pohonných hmot nebyl přítomen nikdo ze společností zapojených do řetězce. V některých případech měli řidiči k dispozici kód nakládky; podle správce daně lze předpokládat, že jediným subjektem, který byl schopen dopravci sdělit kód pro nakládku, byl právě žalobce. Správce daně dále na základě mezinárodních dožádání zjistil, že

odesílatelé označení na CMR listech (rafinérie) přepravu pohonných hmot nezajišťovali a ani se na ní žádným jiným způsobem nepodíleli. Ze systému VIES vyplynulo, že společnosti uvedené na CMR listech jako první příjemci v tuzemsku ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2012 vůbec daňová přiznání k DPH nepodaly a ani na ně nebylo vykázáno dodání zboží, popřípadě daňové přiznání podaly, vykázaly v něm na řádku 3. pořízení zboží z jiného členského státu, ale ve VIES na ně nebylo vykázáno dodání zboží.

[42] Soud je přesvědčen, že správce daně prostřednictvím uvedené výzvy dostatečně srozumitelně a podrobně vyjádřil důvodné pochybnosti o souladu předložených účetních dokladů se skutečností. Z výzvy jednoznačně vyplývá, že správce daně měl za neprokázané zejména žalobcovo tvrzení týkající se místa plnění u sporných dodávek pohonných hmot.

[43] Nejvyšší správní soud proto hodnotí jako nesprávný závěr krajského soudu obsažený v bodu 32 rozsudku, podle něž nebyly úvahy vyjádřené ve výzvě ze dne 16. 11. 2016 dostatečné k vyvrácení věrohodnosti a zejména správnosti žalobcem předložených důkazních prostředků. Nutno podotknout, že krajský soud svůj závěr, podle kterého vydáním výzvy ze dne 16. 11. 2016 nedošlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce, nijak neodůvodnil. Uvedl toliko, že žalobce na základě výzvy učinil důkazní návrhy. Tato skutečnost však nemá žádný vliv na otázku unesení důkazního břemene správcem daně, ale až na následné hodnocení toho, zda žalobce důkazní břemeno (na něj opět přenesené na základě zmíněné výzvy) řádně unesl.

[44] Krajský soud měl tedy konstatovat, že došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce a následně se měl zabývat (v mezích řádně uplatněných žalobních námitek) otázkou, zda žalobce své důkazní břemeno unesl, tedy zda se mu pomocí dalších důkazních prostředků podařilo prokázat jeho tvrzení o místě plnění v tuzemsku a pochybnosti správce daně vyvrátit. Neučinil-li tak, dopustil se krajský soud nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, pro kterou je nutno jeho rozsudek zrušit.

[45] Krajskému soudu nelze přisvědčit ani v jeho dalších závěrech (oddělitelných od shora posuzované otázky), podle kterých se daňové orgány nedostatečně vypořádaly s otázkou převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce, odmítly žalobcem navržené důkazy a nevypořádaly s žalobcovou relevantní argumentací.

[46] Nejvyšší správní soud připomíná, že závěr ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní. Jak soud vyslovil v rozsudku ve věci AREX (bod 130) i právní otázku je ovšem nutno „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 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“.

[47] Náзор krajského soudu, podle kterého závěr o místě plnění vyslovený daňovými orgány vychází pouze z tvrzení o neunesení důkazního břemene žalobce, je značně zjednodušující a nemá oporu ve správním spisu. Daňové orgány jednak zpochybnilly žalobcem předložené daňové doklady a další záznamy, řádně tedy přenesly důkazní břemeno zpět na žalobce, současně však hodnotily shromážděné důkazy a vyvodily z nich dostatečně určité a přezkoumatelné skutkové a právní závěry stran místa plnění dotčených

dodávek a s tím související otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

[48] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje zejména na ničím nevyvrácená zjištění (částečně již rekapitulovaná v bodu [41]), že společnosti, které se podle CMR listů nejčastěji vyskytovaly v pozici prvního pořizovatele pohonných hmot (ECOLL INVEST a ARZETO), v případě posuzovaných dodávek vystupovaly pouze ve vztahu ke spotřební dani, nákupu a prodeje pohonných hmot se neúčastnily. Žalobce organizoval přepravu pohonných hmot, nesl náklady spojené s přepravou, objednával přepravu, přičemž součástí objednávek (většinou telefonických) byly informace o množství přepravovaných pohonných hmot, místě a datu nakládky a vykládky, řidiči vyplňovali CMR listy na základě pokynů od žalobce, případné komplikace nastalé během dopravy by dopravci řešili se žalobcem. Žalobce byl tím, na základě jehož příkazu bylo zboží přepraveno. Žalobce nikdy v průběhu řízení netvrdil, že by přepravu zajišťoval na základě přepravní smlouvy pro některého z předcházejících dodavatelů, ani nepředložil důkazy svědčící o existenci takového smluvního vztahu. Subjekty uvedené na CMR listech jako odesílatelé (rafinérie) přepravu pohonných hmot nezajišťovaly, ani se na ni žádným jiným způsobem nepodílely. Oproti stavu deklarovanému na předložených dokladech bylo zboží fyzicky dodáváno z rafinérie přímo do provozoven (čerpacích stanic) žalobce. Nakládky pohonných hmot se v rafinériích kromě případné tamní obsluhy žádný jiný subjekt neúčastnil, stejně tomu bylo v ostatních fázích přepravy. Úmyslem žalobce bylo od počátku pořídit pohonné hmoty za účelem výkonu jeho ekonomické činnosti.

[49] S ohledem na shora uvedené je Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu přesvědčen, že stěžovatel (i správce daně) komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti posuzovaného případu. Je pravdou, že při posuzování otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, daňové orgány vycházely primárně z kritéria organizace přepravy. Takový postup je správný a má oporu v judikatuře SDEU. Nejvyšší správní soud se s krajským soudem shoduje v tom, že toto kritérium samo o sobě za účelem učinění závěru ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník neobstojí. Z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole však vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo jediným kritériem, kterým se správní orgány zabývaly (srov. skutečnosti rekapitulované výše v bodech [41] a [48]). Úvahy daňových orgánů ve vztahu k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník tak kasační soud považuje, na rozdíl od krajského soudu, za dostatečné.

[50] Jak vyplývá z judikatury SDEU pojem „dodání zboží“ *„neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, 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 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*). Zahrnuje *„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 ve věci C-185/01, *Auto Lease Holland*). V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 – 46, ve věci *Grammer CZ, s. r. o.*, dovodil, že *„dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem[...]*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 (...). Neznačená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci“.

[51] Je zjevné, že žalobce od počátku přepravy (kterou bez jakýchkoli pochyb organizoval a hradil) ovlivňoval osud přepravovaných pohonných hmot – rozhodoval o tom kdy, odkud, kým a kam budou přepraveny, přičemž pohonné hmoty pořídil a přepravoval do České republiky za účelem výkonu své vlastní ekonomické činnosti. Fakticky tak podle zjištění daňových orgánů s pohonnými hmotami nakládal, *jako by byl jejich vlastníkem*.

[52] Soud zdůrazňuje, že žalobce poté, co byl vyzván k odstranění vzniklých pochybností, nepředložil jinou verzi skutkového děje, která by pochybnosti správce daně vyvrátila. Netvrdil, že by přepravu zajišťoval ve prospěch jiného subjektu a že k dodání zboží došlo až poté, co tento jiný subjekt nabyl práva nakládat se zbožím jako vlastník. Žalobce ostatně žádný takový subjekt, který by jistě v takovém hypotetickém případě byl jeho přímým obchodním partnerem, neoznačil.

[53] Netvrdil-li tedy žalobce, poté co na něj přešlo zpět důkazní břemeno, který subjekt měl před ním nabýt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, nebylo povinností správce daně tuto skutečnost dále podrobně prokazovat. Jak vyslovil NSS v rozsudku *AREX* (bod 131), za situace, kdy si je daňový subjekt vědom skutečnosti, že k faktickému odběru zboží dochází v jiném členském státě, a tedy pouze některá z dodávek může mít intrakomunitární povahu, přičemž tento daňový subjekt organizuje přepravu pohonných hmot, nelze považovat za nepřiměřené, aby se zabýval tím, zda bude přeprava přičitatelná některému z předchozích dodání, nebo dodání, které proběhlo mezi ním a jeho dodavatelem. Jedná se o posouzení hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, jejichž naplnění musí primárně tvrdit a prokázat daňový subjekt.

[54] Za takové situace proto nelze správním orgánům vytýkat, že se takto nastíněnými skutkovými alternativami nezabývaly a neshromažďovaly důkazy směřující k jejich potvrzení, či vyvrácení (srov. pokyn krajského soudu v bodu 35 jeho rozsudku). Dospěl-li krajský soud k závěru, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné z důvodu, že se těmito otázkami nezabývalo, je takový závěr nesprávný.

[55] Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčuje též v tom, že žalobcem navrhované důkazy „neodmítl“. Z rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že při posuzování okolností případu hodnotil získané CMR listy, e-AD dokumenty, dokumenty VIES i doklady podle zákona o spotřebních daních. Jak správce daně, tak stěžovatel (srov. zejména body 71 až 79 rozhodnutí o odvolání) přdestřeli podrobné úvahy týkající se závěrů vyplývajících z těchto důkazních prostředků, které, jak plyne ze správního spisu, řádně provedli. Správce daně i stěžovatel tyto důkazy hodnotili jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a dospěli k závěru, že neosvědčují žalobcovo tvrzení o místu plnění v tuzemsku. Takovému postupu nelze nic vytknout a nelze jej považovat za neoprávněné „odmítnutí“ (opomenutí) důkazů.

[56] Nelze souhlasit ani s tvrzením krajského soudu, že se daňové orgány „řádne nevyrovnaly“ s důkazními návrhy obsaženými ve sdělení žalobce ze dne 16. 1. 2017. Jednak je toto tvrzení zcela obecné, není tedy zjevné, k jakým konkrétním důkazním návrhům směřuje, současně nemá oporu ve správním spisu. Správce daně se důkazními návrhy vznesenými v uvedeném sdělení zabýval na s. 27 až 28 zprávy o daňové kontrole, stěžovatel pak v bodu 71 a násl. rozhodnutí. Stěžovatel i správce daně se vypořádali též s argumentací týkající se věrohodnosti CMR nákladních listů (srov. např. s. 22 až 25 zprávy

o daňové kontrole a bod 75 rozhodnutí o odvolání). Námitky týkající se výkladu mezinárodních pravidel Incoterms žalobce v odvolání neuplatnil, stěžovateli proto nelze vytýkat, že se touto otázkou ve svém rozhodnutí nezabýval.

[57] Nejvyšší správní soud tedy neidentifikoval žádné konkrétní důkazní návrhy a tvrzení obsažené v odvolání či v reakci na výzvu k prokázání skutečností, které by zůstaly opomenuty a ke kterým by se správce daně či stěžovatel nijak nevyjádřili. Rozhodnutí o odvolání proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Rozsudek krajského soudu ostatně v kritice odůvodnění rozhodnutí správních orgánů z hlediska vypořádání důkazních návrhů zůstává ve zcela obecné rovině a v zásadě pouze souhrnným způsobem uzavírá, že daňové orgány se „nevypořádaly s relevantní argumentací“, či že „odmítly důkazy“, ačkoli z odůvodnění napadeného rozhodnutí stěžovatele plyne opak.

[58] Namítá-li žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti, že finanční orgány přičetly intrakomunitární přepravu vícero článků v řetězci (přpravci Ing. Martin Divíšek a EUROBIT GROUP), což svědčí o účelovosti jejich postupu, je v první řadě třeba uvést, že jde o tvrzení vztahující se k řízením odlišným od nyní posuzované věci (věci vedené u NSS pod sp. zn. 5 Afs 64/2020 a 9 Afs 53/2020). Závěry finančních orgánů, které v uvedených věcech učinily, tak soudu v nynějším řízení nepřísluší hodnotit. Obecně lze k této otázce připomenout již výše uvedené, že uskutečněnou přepravu (a tedy intrakomunitární charakter) v rámci řetězové dodávky je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda *předchází* nebo *následují* po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky. Aplikováno na nyní souzenou věc, byla-li přeprava zboží přiznána obchodní transakci mezi žalobcem a jeho dodavatelem, v případě veškerých předcházejících transakcí bude místo dodání v jiném členském státu [a daná plnění tak nebudou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH].

VI. Závěr a náklady řízení

[59] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[60] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. července 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu