



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **J. M.**, , proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2018, č. j. 9579/18/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 16/2018 - 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 16/2018 - 52, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012 až květen 2013.

[2] Žalobce se v kontrolovaných zdaňovacích obdobích zabýval nákupem a prodejem pohonných hmot (dále jen „PHM“) a provozoval čerpací stanici PHM v Ž.. Správce daně doměřil žalobci pěti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v úhrnné výši 3 188 496 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 637 696 Kč, neboť dospěl k závěru, že se v případě několika realizovaných plnění jednalo o plnění intrakomunitární (tedy dodání zboží do jiného členského státu, resp. z pohledu žalobce o pořízení zboží z jiného členského státu), a proto žalobci neuznal uplatněný nárok na odpočet daně. Dle správce daně žalobce neprokázal, že se v několika konkrétních případech jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, které by bylo u přímých

dodavatelů žalobce předmětem DPH, a proto žalobce nebyl oprávněn z těchto plnění uplatnit nárok na odpočet DPH. Sporné případy spojovala skutečnost, že na rozdíl od ostatních obchodních případů, kdy přímí dodavatelé žalobce zajišťovali přepravu PHM až na žalobcovu čerpací stanici v tuzemsku, ve sporných případech přepravu z rafinerií v jiném členském státě zajišťoval sám žalobce (za pomoci jím nasmlouvaných přepravců).

[3] Žalobce se proti platebním výměrům bránil odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl. Žalovaný popsal obchodní transakce, kterých se žalobce účastnil, jako řetězové. Žalobce v postavení posledního článku na konci řetězce nakupoval PHM pro svou ekonomickou činnost (provoz čerpací stanice a prodej koncovým zákazníkům) od přímých dodavatelů a za pomoci najatých dopravců PHM přepravoval z rafinerií v jiných členských státech Evropské unie. Žalovaný se zabýval tím, zda byl žalobce organizátorem přepravy a kdy nabyl právo nakládat s PHM jako vlastník. Vycházel přitom z následujících skutkových zjištění. Ve všech sporných případech měl žalobce na základě volitelné možnosti sjednané v rámcové smlouvě zajistit přepravu PHM sám a údaje o dopravci včetně telefonického kontaktu na řidiče a SPZ tahače oznámit přímému dodavateli za účelem identifikace dopravce při stáčení PHM v rafinerii a dalších administrativních úkonů (např. propuštění zboží podléhajícího spotřební dani do volného oběhu). Žalobce najímal dle vlastního uvážení a na svůj účet dopravce, na jejichž dopravní prostředky byly PHM stáčeny v rafinerii v jiném členském státě. Přímí dodavatelé žalobce určili místo nakládky a místo proclení. V rafineriích jednal řidič dopravce pouze s pracovníky rafinerie – skladníky, nikoli s pracovníky přímých dodavatelů žalobce. Přeprava PHM proběhla z rafinerií v jiných členských státech přímo na čerpací stanici žalobce v tuzemsku, které jako místo vykládky předem určil žalobce. S výjimkou administrativního úkonu souvisejícího s propuštěním zboží (PHM) podléhajícího spotřební dani do režimu volný oběh nedocházelo k žádnému přerušení přepravy. Ze svědecké výpovědi jednatele jednoho z dopravců vyplynulo, že v případě problémů či nejasností v průběhu přepravy by řidič komunikoval s žalobcem. Žádný z předchozích článků řetězce dodavatelů, kteří si mezi sebou zboží navzájem přeprodávali, s PHM fyzicky nedisponoval (jednalo se toliko o formální převody). Náklady na přepravu vyčíslili a fakturovali žalobcem nasmlouvaní dopravci přímo žalobci. Přestože žalobce později tvrdil, že on sám byl pouhým dopravcem, který přepravu zajišťoval pro své dodavatele, nepředložil žádnou smlouvu o přepravě, dopravu PHM dodavatelům nikdy nepřefakturoval a neodvedl z ní DPH. Z popsaných skutečností žalovaný dovodil, že žalobce byl organizátorem přepravy jím pořizovaných PHM. Stočením do cisterny žalobcem objednaného dopravce došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, neboť žalobce posléze nebyl nijak omezen v nakládání s přepravovanými PHM. Žalobce byl skrze nasmlouvané přepravce jedinou osobou, která mohla s PHM po jejich stočení v jiném členském státu nakládat. Z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je při dodání zboží, tedy při převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1), místem plnění v případě pohyblivé dodávky (tzn. v případě dodání zboží s přepravou) místo, kde přeprava zboží začíná (§ 7 odst. 2). Žalovaný měl za prokázané, že přeprava PHM byla přiřitatelná žalobci jako organizátorovi přepravy a že k dodání PHM (tedy k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) došlo jejich stočením v rafinerii v jiném členském státu, kde také přeprava započala. Místo plnění proto ve sporných případech nebylo v tuzemsku, a dodání zboží nepodléhalo v tuzemsku DPH [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona]. Nebylo tak tuzemským zdanitelným plněním (ve smyslu § 2 odst. 3

pokračování

zákona o dani z přidané hodnoty), a proto žalobce v souvislosti s jeho nákupem nemohl uplatnit nárok na odpočet daně [§ 72 odst. 2 písm. a) zákona].

[4] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který žalobě vyhověl, žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud napadený rozsudek opřel především o závěry obsažené v řadě rozsudků Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), zejména o rozsudky ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17, *AREX CZ* (dále jen „rozsudek *AREX*“), ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18, *Herst* (dále jen „rozsudek *Herst*“), a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, ve věci *AREX CZ*. Dospěl k závěru, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečně zabýval otázkou převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, přičemž zodpovězení této otázky nepříslušelo krajskému soudu, ale žalovanému. Žalovaný sice považoval za nepochybné, že stočením PHM do cisteren dopravce smluvně zajištěného žalobcem došlo k tomu, že s nimi žalobce byl oprávněn nakládat, jako by byl jejich vlastník. Dle krajského soudu však pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník nedochází. Krajský soud uvedl, že dopravce je po dobu dopravy pouhým detentorem PHM a bylo nutno zkoumat, kdy došlo k převodu práva na žalobce, a to práva vlastnického nebo jiného, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Tuto otázku bylo nutno dle krajského soudu zkoumat dle příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů s ohledem na smluvní ujednání a příslušná ustanovení zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním (dále jen „zákon o mezinárodním právu soukromém a procesním“). Žalovaný se však příslušnými ustanoveními soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva v rozhodnutí nezabýval a vycházel pouze z organizace přepravy PHM a z fyzické dispozice se zbožím.

[6] Krajský soud rovněž žalovanému vytkl, že nedostatečně odůvodnil závěr, že to byl žalobce, kdo měl jako jediný možnost přepravu ovlivnit, požadovat její zastavení, změnu místa dodání, či vydání jinému příjemci. Skutečnost, že žalobce hradil cenu přepravy dopravcům, považoval krajský soud za pouhou indicii, že jednal na vlastní účet. Krajský soud poukázal také na výpověď svědka (jednatele jednoho z dopravců), který uvedl, že „žalobce neměl možnost ovlivňovat přepravu na území jiných členských států a nedělal to“. Dle krajského soudu žalovaný rovněž pochybil, pokud neprovedl jiné žalobcem navržené důkazy - výsledky svědků (zejména obchodní manažerky přímého dodavatele žalobce a jeho dalších zaměstnanců), které mohly přispět k objasnění vztahu mezi žalobcem, jeho přímými dodavateli a dopravci, jakož i k vyřešení otázky, zda se přeprava fakticky řídila pokyny přímých dodavatelů žalobce, jak tvrdil. Žalovaný neprovedením navržených důkazů znemožnil žalobci prokázat, že přepravu objednával ve prospěch svých dodavatelů, kteří teprve poté, co získali oprávnění s PHM nakládat jako vlastníci, mu následně PHM dodali.

[7] Dle krajského soudu žalovaný nesprávně odmítl také provedení listinných důkazů z trestního spisu s odůvodněním, že daňové a trestní řízení mají odlišný předmět řízení. Krajský soud uvedl, že pokud jimi mohly být prokázány okolnosti souzeného případu, bylo na správci daně, aby žalobcem označené konkrétní listiny vyžádal.

[8] Krajský soud potvrdil, že správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o správnosti žalobcem deklarovaného místa zdanitelného plnění v tuzemsku a o tom, že nedošlo k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník v tuzemsku, ale naopak v jiném členském státě, a tedy bylo na žalobci, aby tyto pochybnosti vyvrátil. Žalovaného proto v dalším řízení zavázal, aby se zabýval tím, zda žalobce unesl důkazní břemeno, a aby v této souvislosti zvážil provedení důkazů označených žalobcem. Krajský soud uzavřel, že pokud daňové orgány neustaly na konstatování, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochybností o místě plnění v tuzemsku, ale uzavřely, že místo plnění nastalo v jiném členském státě, než žalobce deklaroval, bylo nezbytné, aby tento závěr opřely o dostatečné podklady.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[9] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti v záhlaví označenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítal, že se z pohledu judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu dostatečně zabýval posouzením otázky, kdy došlo k převodu práva na žalobce nakládat se zbožím (PHM) jako vlastník, včetně nutnosti provádět v tomto ohledu další dokazování na základě návrhů vznesených žalobcem.

[10] Stěžovatel považoval posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce za řádné a dostatečné. V kasační stížnosti zopakoval skutková zjištění popsaná v žalobou napadeném rozhodnutí (viz jejich rekapitulace v bodě [3] rozsudku). Doplnil, že žalobce ve sporných případech vždy přepravu objednával se záměrem PHM sám nakoupit, nikoli je pouze přepravit pro dodavatele s tím, že by se až v průběhu přepravy rozhodl pro jejich nakoupení. To je zřejmé již z toho, že sám určoval množství PHM, které má být nakoupeno a které má být předmětem přepravy. Určoval rovněž místo vykládky ve vlastní čerpací stanici. Dodávky PHM nikdy neskončily jinde než v žalobcem určeném místě. Naopak, žádný z předchozích článků řetězce nikdy nerozhodoval o tom, kam by měla být dodávka dopravena. Byl to žalobce, kdo měl kontrolu nad kvalitou PHM, jiný obchodník z dodavatelského řetězce nebyl přítomen ani u nakládek, ani u vykládek.

[11] Závěr stěžovatele o tom, že k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník došlo v místě počátku přepravy, není opřen pouze o skutečnost, kdy žalobce (resp. jím objednaný dopravce) započal s PHM fyzicky nakládat, nýbrž o komplexní posouzení v rozhodnutí uvedených skutečností, které ve svém souhrnu podporují závěr, že okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník se v tomto případě shodoval s okamžikem naložení PHM do cisteren žalobcem sjednaných dopravců. Stěžovatel se neztotožnil s názorem krajského soudu, že se nezabýval smluvními ujednáními mezi žalobcem a jeho dvěma přímými dodavateli. Upozornil, že žalobce předložil pouze rámcovou smlouvu s jedním z nich. Touto smlouvou se v žalobou napadeném rozhodnutí náležitě zabýval. V kasační stížnosti v této souvislosti doplnil, že smluvní ujednání ohledně přepravy zboží svědčí o tom, že ve sporných případech přepravu zajišťoval žalobce sám (jím sjednanými dopravci), a protože již do objednávky zasílané přímým dodavatelům musel žalobce v těchto případech dle rámcové smlouvy uvést údaje o dopravci, řidiči a vozidle, je zřejmé, že výběr konkrétního dopravce a sjednání přepravy žalobce prováděl ještě před

pokračování

nakoupením (objednáním) PHM. Jednalo se tak o situaci smlouvou předvídanou, kdy přepravu zajišťoval žalobce jako kupující.

[12] Stěžovatel dále akcentoval faktické nakládání s PHM a měl za to, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník je nutno posuzovat z pohledu materiálního. V této souvislosti se dovolával závěrů plynoucích z rozsudku SDEU ve věci *Herst*, jakož i novější judikatury Nejvyššího správního soudu citované dále v textu. Dle názoru stěžovatele se správce daně v rámci posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník správně zabýval tím, zda daňový subjekt na zboží působil natolik významným způsobem (fakticky naplňoval atributy vlastnictví, jako jsou právo věc držet, užívat, přisvojovat si užitky, s věcí nakládat, věc zničit či opustit), že nebylo možno dospět k jinému závěru, než že k převodu práva z materiálního hlediska došlo.

[13] Stěžovatel tak neustrnul na konstatování, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzeného místa plnění v tuzemsku, ale na základě jemu známých a zjištěných skutečností dospěl k závěru, že k převodu práva na žalobce nakládat s věcí jako vlastník došlo v jiném členském státě. V této souvislosti se také pokoušel ověřit další relevantní skutkové okolnosti u přímých dodavatelů žalobce, ti však na výzvy správce daně nereagovali, neboť se jedná o nekontaktní daňové subjekty.

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti rozporoval také hodnocení krajského soudu stran neprovedení důkazních návrhů žalobce, konkrétně neprovedení výslechů zaměstnanců přímých dodavatelů žalobce a neprovedení listinných důkazů z trestního spisu. Výsledky zaměstnanců jednoho z přímých dodavatelů žalobce stěžovatel odmítl pro jejich nadbytečnost, neboť z výše popsaných skutečností a provedených důkazů jednoznačně vyplynulo, že organizátorem přepravy byl žalobce. Stěžovatel nezpochybňoval, že některé informace administrativního charakteru týkající se přepravy museli žalobci poskytnout dodavatelé (např. nákladové kódy), ani tato skutečnost však nebyla způsobilá zpochybnit závěr vyplývající z ostatních důkazů, že žalobce byl organizátorem přepravy. Stěžovatel připustil, že v rozhodnutí o odvolání se dostatečně nevěnoval odůvodnění neprovedení důkazů listinami z trestního spisu (vedeného ve věci zločinu zkrácení spotřební daně). Domníval se však, že tato vada sama o sobě nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadaného rozhodnutí, neboť okolnosti týkající se spotřební daně nebyly pro posouzení otázky přiřazení přepravy v případě řetězových dodávek spojených s jednou přepravou z hlediska DPH relevantní. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že žalobce navrhoval provést důkaz cca 1 000 stranami listin z trestního spisu, aniž by v této souvislosti blíže specifikoval, co konkrétně jimi mělo být prokázáno. Pouze obecně uvedl, že navržené důkazní prostředky mají prokázat, že k intrakomunitárnímu plnění došlo již v řetězci před žalobcem.

[15] Žalobce práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[17] V nyní projednávané věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda se v případě konkrétních dodávek PHM jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku či v jiném

členském státě (tzv. intrakomunitární plnění). Od řešení této otázky se pak odvíjí možnost žalobce uplatnit z těchto plnění nárok na odpočet daně. Stěžovatel má za to, že místo plnění bylo v jiném členském státě Evropské unie, a dodání zboží (PHM) kvalifikoval jako tzv. intrakomunitární plnění (z pohledu žalobce pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Žalobce má naopak za to, že místo plnění sporných dodávek PHM bylo v tuzemsku (s možností uplatnění nároku na odpočet DPH).

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

[19] V souzeném případě rovněž není mezi účastníky řízení spor o to, že žalobce nakupoval PHM způsobem nazývaným „řetězový obchod“, kterým se rozumí transakce, kdy je zboží přepravováno několika subjekty mezi sebou. Je-li 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 (rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2016 ve věci C-245/04, *EMAG*). Ostatní transakce se považují 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 (pozn.: zvýraznění podržením - zde i dále v textu - provedl Nejvyšší správní soud).

[20] Konkrétní 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 přeprava přičtena, musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky vážící se k dodání uvnitř Evropské unie [rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09, *Euro Tyre a další* (dále jen „rozsudek *Euro Tyre*“)]. 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 SDEU ze dne 21. 2. 2018 ve věci C-628/16, *Kreuzmayr*, bod 34; a rozsudek *Euro Tyre*, bod 34).

[21] Pojem „dodání zboží“ přitom „*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 SDEU ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*). Zahrnuje „*právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami*“, či

pokračování

„právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity“ (rozsudek SDEU ze dne 6. 2. 2003 ve věci C-185/01, *Auto Lease Holland*). V návaznosti na citovanou judikaturu pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, ve věci *Grammer CZ*, 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 (...)“.

[22] Z hlediska posouzení otázky, kdy žalobce nabyl právo nakládat se zbožím (PHM) jako vlastník, a tedy kdy došlo k dodání zboží ve smyslu daňových předpisů, tedy není kritériem okamžik nabytí vlastnického práva dle vnitrostátních předpisů. Také SDEU v rozsudku *AREX* v bodě 75 uvedl, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník se neomezuje na převod stanovený ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem a Nejvyšší správní soud tento závěr rozvinul v rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, ve věci *AREX CZ*, bod [108]: „Dodání zboží (převod práva nakládat s věcí jako vlastník) nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů.“ V bodě [114] pak vyslovil následující závěry: „Pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo.“

[23] Při zohlednění závěrů shora citované judikatury a jejich aplikace na nyní souzený případ proto nelze přisvědčit závěrům krajskému soudu, že se daňové orgány nedostatečně vypořádaly s otázkou převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce. Závěr ohledně okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (a tedy i místa zdanitelného plnění) je otázkou právní, kterou je nutno „posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen 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“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, bod [130]).

[24] Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že daňové orgány v souzené věci jednak důvodně zpochybnilly žalobcem předložené daňové doklady a další záznamy [ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád], čímž na straně jedné aktivovaly důkazní břemeno žalobce. Na straně druhé však současně hodnotily množství shromážděných důkazů, z nichž vyvodily přesvědčivé skutkové a právní závěry týkající se určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

[25] Názor krajského soudu, že se stěžovatel touto otázkou zabýval nedostatečně, pokud okamžik převodu práva nakládat s věcí jako vlastník ztotožnil s fyzickým stočením PHM do cisteren dopravce smluvně zajištěného žalobcem, je dle Nejvyššího správního soudu zjednodušující a nemá oporu v napadených správních rozhodnutích ani ve správním spisu. Stočení PHM do cisteren totiž představovalo pouze jeden ze střípků mozaiky skutkových okolností, které stěžovatel a správce daně ve vydaných rozhodnutích popsali. Na místě není ani kritický postoj krajského soudu, že se stěžovatel nezabýval obsahem smluvních ujednání obsažených v rámcových smlouvách. Nejvyšší správní soud stručně rekapituluje učiněná zjištění zachycená v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalobce jako koncový článek řetězce ve sporných případech nakupoval PHM pro svou ekonomickou činnost – provoz čerpací stanice (prodej koncovým zákazníkům), a to na základě rámcových smluv uzavřených se dvěma přímými dodavateli. Přestože žalobce předložil pouze rámcovou smlouvu uzavřenou s jedním z těchto dodavatelů, vycházel žalovaný z tvrzení žalobce, že druhá rámcová smlouva obsahovala podobná ujednání. Ve sporných případech žalobce vždy volil na základě rámcové smlouvy variantu zajistit přepravu PHM z rafinerií v jiných členských státech sám. Tuto přepravu následně realizoval za pomoci jím najatých dopravců. Údaje o těchto dopravcích, včetně telefonického kontaktu na řidiče a SPZ tahače, oznamoval v souladu s rámcovou smlouvou přímému dodavateli, a to za účelem identifikace dopravce při stáčení PHM v rafinerii a dalších administrativních úkonů. Dopravce, na jejichž dopravní prostředky byly PHM stáčeny v rafineriích, žalobce najímal na svůj účet. V rafineriích jednal řidič dopravce pouze s pracovníky rafinerie – skladníky, nikoli s pracovníky dodavatelů žalobce. Přeprava PHM probíhala z rafinerií přímo na čerpací stanici žalobce v tuzemsku, které jako místo vykládky žalobce předem určil. Nedocházelo k žádnému přerušení přepravy. Žádný z článků předchozího řetězce dodavatelů, kteří si zboží mezi sebou navzájem předprodávali, s PHM fyzicky nedisponoval. Náklady na přepravu vyčíslovali a fakturovali žalobcem nasmlouvaní dopravci přímo žalobci. Přestože žalobce později tvrdil, že on sám byl pouhým dopravcem, který zajišťoval přepravu pro své přímé dodavatele, nepředložil žádnou s nimi uzavřenou smlouvu o přepravě, dopravu PHM jim nikdy nepřefakturoval, ani z ní neodvedl DPH. Naopak ze skutečností, že žalobce již do objednávky přímému dodavateli uváděl identifikační údaje předem nasmlouvaného dopravce, je zřejmé, že do rafinerií přijížděli dopravci za účelem převzetí zboží pro žalobce, což vylučuje verzi tvrzenou žalobcem, že on sám byl pouhým dopravcem svých dodavatelů. Pouhým dopravcem by žalobce mohl být toliko v případě, že by se pro koupi PHM rozhodl až v průběhu jejich přepravy, čemuž však zjištěný skutkový stav věci ani časová posloupnost jednotlivých kroků nedopovídají. Žalobce nepředložil žádné listiny, z nichž by bylo možno dovodit, že by při přepravě plnil toliko roli „dopravce“ a že by na něj právo nakládat s věcí jako vlastník přešlo v jiném okamžiku než při převzetí zboží v rafinerii jím nasmlouvaným dopravcem.

[26] Poukazoval-li krajský soud na výpověď svědka S. Z. (jednatele jednoho z dopravců) ze dne 20. 1. 2016, který uvedl, že „žalobce neměl možnost ovlivňovat přepravu na území jiných členských států a nedělal to“, v čemž spatřoval možné zpochybnění role žalobce jako organizátora přepravy, přehlédl, že v další výpovědi ze dne 24. 4. 2016 jmenovaný svědek uvedený výrok vysvětlil tak, že „pan M. mi do dopravy nezasahoval a neurčoval, kudy máme jet. Trasu jsem si určoval sám s ohledem na cenu a bezpečnost“. Není proto přesvědčivý závěr krajského soudu, že jeho výpověď je rozporná s ostatními zjištěními správce daně a

pokračování

žalovaného. Jeho upřesnění, že žalobce nezasahoval do výběru konkrétní trasy, nenásvědčuje tomu, že by přepravu ovlivňoval kdokoli jiný než žalobce.

[27] Při posuzování daného případu pak Nejvyššího správní soud vycházel nejen z rozsudku *AREX*, ale rovněž z judikatury pozdější, kde se Nejvyšší správní soud zabýval skutkově obdobnými případy porizení PHM ze zahraničních rafinerií v rámci řetězových obchodů (rozsudky ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020 - 69, a ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020 - 43). Od závěrů vyslovených v těchto rozsudcích nemá důvod se odchýlit ani v nyní souzené věci.

[28] S ohledem na výše uvedené je tak Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu přesvědčen, že stěžovatel (i správce daně) komplexně hodnotil veškeré (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti posuzovaného případu, které považuje za dostatečné pro posouzení předmětu sporu. Při hodnocení otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník daňové orgány vycházely zejména z kritéria organizace přepravy. Takový postup je správný a má oporu v citované judikatuře SDEU. Z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole však zároveň vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo kritériem jediným (viz rekapitulace provedená výše).

[29] K výtce krajského soudu, že stěžovatel neprovedl žalobcem navržené důkazy - konkrétně výsledky svědků - jednak obchodní manažerky jednoho z přímých dodavatelů žalobce, jednak dalších zaměstnanců, Nejvyšší správní soud (ve shodně se stěžovatelem) pokládá provedení těchto důkazů za nadbytečné. Pokud měly navrhované výsledky svědků přispět k objasnění vztahu mezi žalobcem, jeho přímými dodavateli a dopravci, jakož i k vyřešení otázky, kdo vydával pokyny pro přepravu, považuje Nejvyšší správní soud tyto skutečnosti za dostatečně prokázané listinami obsaženými ve správním spisu a výsledky svědků provedenými v předchozím řízení. Z uzavřených rámcových smluv, vyjádření žalobce, výsledků jeho zaměstnankyně i jednatele nasmlouvaného dopravce, stejně jako z dalších provedených důkazů, jednoznačně vyplynulo, že organizátorem přepravy byl žalobce (viz bod [25] výše).

[30] Stran neprovedení důkazů navrženými listinami z trestního spisu stěžovatel v kasační stížnosti sám připustil, že jejich neprovedení v rozhodnutí dostatečně neodůvodnil. Nejvyšší správní soud nicméně souhlasí s tím, že tato vada sama o sobě neměla vliv na zákonnost žalobou napadaného rozhodnutí. Správce daně není navrženými důkazy vázán a je na jeho rozhodnutí, zda konkrétní důkaz provede či nikoli. Správce daně je povinen prokazovat pouze skutečnosti, které s ohledem na předmět a účel řízení vyhodnotí jako rozhodné. V posuzované věci proto nepochybil, pokud odmítl provedení navržených důkazů, mělo-li trestní řízení s jím řešenou daňovou věcí pouze vzdálenou souvislost (v nyní projednávaném případě se správce daně zabýval daní z přidané hodnoty, trestní řízení však bylo vedeno pro krácení spotřební daně, nadto nikoli vůči žalobci). Žalobce navíc blíže neuvedl, co konkrétně by listiny čítající více než 1000 stran měly prokazovat. Za těchto okolností proto nepředstavuje neprovedení navržených důkazů vadu řízení před správními orgány, zejména pokud řetězec ostatních provedených důkazů dostatečně skutkový stav objasnil a prokázal.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že krajský soud dospěl v napadeném rozsudku k nesprávnému právnímu závěru, že se stěžovatel nedostatečně vypořádal s otázkou, kdo byl organizátorem přepravy a kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím (PHM) jako vlastník.

[32] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto ve smyslu § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[33] V novém řízení rozhodne krajský soud také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. března 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu