



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **AGRODIESEL HANÁ a.s.**, se sídlem Wellnerova 301/20, Olomouc, zast. JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2019, č. j. 22976/19/5300-22443-701728, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 9. 2. 2021, č. j. 65 Af 18/2019 - 84,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 9. 2. 2021, č. j. 65 Af 18/2019 - 84, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 6. 2019, č. j. 22976/19/5300-22443-701728, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **26 695 Kč** k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Vychopeně, advokáta se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Olomouci (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole vydal dne 30. 4. 2018 platební výměry č. j. 1054506/18/3101-51521-809574, 1055010/18/3101-51521-809574,

1055121/18/3101-51521-809574, 1055198/18/3101-51521-809574, 1055289/18/3101-51521-809574, 1055364/18/3101-51521-809574, 1055448/18/3101-51521-809574, 1055522/18/3101-51521-809574, 1055594/18/3101-51521-809574 a 1055662/18/3101-51521-809574,

(dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), jimiž žalobkyni doměřil za zdaňovací období leden 2013 až říjen 2013 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši celkem 31 208 076 Kč a současně předsal penále. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dospěl mj. k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala přijetí zdanitelných plnění za nákup pohonných hmot od dodavatelů deklarovaných na fakturách a neoprávněným uplatněním nároku na odpočet daně z těchto dokladů porušila § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 6. 2019 k odvolání žalobkyně změnil prvostupňová rozhodnutí v části týkající se splatnosti doměřené daně a penále, v ostatním tato rozhodnutí potvrdil, neboť se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno o deklarovaném místě plnění v tuzemsku, a to od dodavatelů uvedených na předložených dokladech, konkrétně od G.A.S Petroleum, s. r. o., GasCZ, s. r. o., RENOIL CZ, s. r. o., a KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. (nyní KF Oil, s.r.o.). Nárok na odpočet DPH tudíž uplatnila neoprávněně.

[3] Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 9. 2. 2021 zamítl žalobu proti tomuto rozhodnutí. Nesouhlasil se základním tvrzením žalobkyně, že nebylo provedeno celkové posouzení všech okolností řetězové dodávky a že prokázala okamžik vzniku práva nakládat s pohonnými hmotami, k němuž došlo až na území České republiky, neboť ona jen zajišťovala dopravu a řídila se dispozicemi KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., příp. jiných dodavatelů, kteří nakládali se zbožím během přepravy jako vlastníci. Krajský soud připomněl, že podle výpovědi jednatelů dopravců Autodoprava Hrbáček, s. r. o., Kuchařík autodoprava, s. r. o., a RORENTO, s. r. o., (jednatel dalšího dopravce TEZET, s. r. o., mezitím zemřel, ovšem doprava probíhala podle faktur obdobně) žalobkyně prováděla objednávky přepravy, přepravu hradila a byly jí předány i mezinárodní nákladní listy (CMR), určovala trasu, místo nakládky a vykládky, dopravci se řídili jejími pokyny. Žalobkyni byla fakturována celá přeprava z místa nakládky v jiném členském státě EU až do České republiky. Informacemi od dopravců tak bylo zpochybněno její tvrzení, že v okamžiku přeshraničního dodání pohonných hmot neměla oprávnění nakládat s nimi jako vlastní. Tížilo ji tedy důkazní břemeno, aby prokázala svá tvrzení o tom, že v okamžiku přeshraničního dodání pohonných hmot měl oprávnění nakládat s nimi jako vlastní někdo jiný (zejména KONT FUEL DISTRIBUTION, s.r.o., a další subjekty).

[4] Pracovníci KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., jejichž výsledku se domáhala, byli nakonec vyslechnuti v odvolacím řízení. Jejich výpovědi ohledně toho, kdy žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastní, si ovšem odporovaly, a nemohly tak zvrátit zjištění skutkového stavu, které vyplynulo ze sdělení dopravců. Svědci totiž nepotvrdili, že by se zbožím během přepravy disponovala KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., a nevěděli, od kdy nakládala žalobkyně se zbožím jako vlastní. Krajský soud proto přitakal žalovanému, že z odpovědí dopravců nelze učinit jiný závěr, než že v okamžiku

pokračování

přeshraničního dodání zboží se zbožím nakládala jako vlastník právě žalobkyně, neboť nejen objednala a organizovala přepravu, ale především jako jediná mohla dát dopravcům pokyny náležející obecně vlastníkově věci, tj. pokyny o místu nakládky a vykládky, aniž by dopravci mohli být vázáni pokyny kohokoli jiného. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) je pro přiřazení přeshraničního prvku konkrétnímu dodání klíčové právě to, kdo v okamžiku přeshraničního dodání nakládal se zbožím jako vlastník, a to bez ohledu na nabývání vlastnictví podle soukromoprávních předpisů. Žalobkyni se naopak nepodařilo prokázat, že plnila pokyny KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., či jiných dodavatelů.

[5] Z hlediska dodání zboží není pro určení okamžiku, ve kterém přechází na nabyvatele právo nakládat s věcí jako vlastník, rozhodné, kdy zboží opustí režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Podle judikatury Soudního dvora EU (dále též „SD EU“) je totiž pro otázky přiřčení přeshraničního prvku konkrétní dodávce uvnitř EU otázka trvání a ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně zcela nerozhodná, protože jsou irelevantní i důkazní prostředky navržené k této otázce.

[6] Krajský soud zamítl i námitku, že se závěry správce daně liší od závěrů státního zastupitelství i daňových orgánů konstatovaných ve věci vedené Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015, kde je daňová povinnost z týchž dovozů přičítána právě KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. Nejvyšší správní soud však již v rozsudku ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020 - 35, *VHS-ROPA plus I*, vyslovil, že trestní řízení probíhající u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 není samo o sobě způsobilé založit legitimní očekávání žalobkyně, že jí prováděná obchodní transakce nebude správcem daně označena jako *intrakomunitární* dodání zboží s přepravou.

[7] Za nedůvodnou označil i námitku podjatosti, kterou žalobkyně zdůvodnila tím, že úřední osoby prvostupňového správce daně neprováděly pouze jednotlivé úkony v rámci doplnění dokazování, ale podílely se na novém hodnocení zjištěných skutečností. Podjatost ve smyslu § 77 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nezaložilo jen to, že žalovaný v písemnosti označené jako Doplnění spisového materiálu ze dne 1. 3. 2019, uložil prvostupňovému správci daně provést výslechy svědků Ing. E. S., J. V., D. Ž., J. P., M. P. a A. Š. a následně revidoval závěr správce daně, že žalobkyně neprokázala, že plnění deklarovaná na dokladech uvedených ve zprávě o daňové kontrole přijala právě od dodavatelů uvedených na těchto dokladech. Krajský soud sice ze spisového materiálu zjistil, že úkony v odvolacím řízení prováděla mimo jiné Bc. P. L., jež vystupovala jako úřední osoba i v řízení před správcem daně, z ničeho však nevyplývá, že by se skutečně podílela na rozhodovacím procesu nebo ovlivnila důkazní hodnotu opatřených důkazních prostředků.

[8] Při posouzení námitky neprodloužení lhůty k vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků se krajský soud sice neztotožnil s názorem žalovaného, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit. Právní úprava, která prodloužení uvedené lhůty neumožňovala, byla totiž v § 115 odst. 3 daňového řádu obsažena pouze do 28. 2. 2011. Zákonem č. 30/2011 Sb. došlo k odstranění tohoto zákonného omezení prodloužení lhůty, takže na prodloužení lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu

je nutné aplikovat obecný postup upravený v § 36 daňového řádu a je možné ji na žádost ze závažného důvodu prodloužit. Žalobkyně však svou žádost o prodloužení lhůty k vyjádření dostatečně neodůvodnila, takže žalovaný nepochybil, pokud jí stanovenou lhůtu neprodloužil. Postup žalovaného tak lze ve výsledku považovat za správný, byť bylo nutno korigovat jeho úvahy ohledně obecné nemožnosti prodloužení lhůty.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Trvá na tom, že se postupné převody práva nakládat s pohonnými hmotami mezi jednotlivými články obchodního řetězce uskutečnily v jiném členském státě a právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla až po uvolnění zboží do volného oběhu a ukončení dopravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Skutečným organizátorem přepravy a osobou, která nakládala se zbožím jako vlastník v okamžiku přeshraničního dodání, byla KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. (a jiné třetí osoby). Samotné kritérium fyzického předání zboží v podobě naložení zboží do cisterny nemůže bez dalšího obstát při hodnocení právní otázky, které plnění v rámci řetězového obchodního řetězce bylo plněním *intrakomunitárním*.

[11] Žalovaný i krajský soud opomenuli důkazy, které stěžovatelka předložila v daňovém řízení, zejména Rámcovou kupní smlouvu na dodávku pohonných hmot, kterou uzavřela dne 4. 10. 2011 se společností KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., jako prodávajícím (dále též „Rámcová smlouva“). Obsahovou i formální správnost této smlouvy, podle níž smluvní strany jednaly a plnily své závazky, potvrdil ve své svědecké výpovědi jednatel uvedené společnosti pan Ivo Svoboda. Z čl. 2.1 Rámcové smlouvy plyne, že stěžovatelka každý závoz licitovala jednotlivě, s ohledem na vzájemné služby, sjednaná cena byla vždy včetně DPH, spotřební daně a ceny přepravy, kterou financovala, organizovala a řídila KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. Z čl. 2.4 Rámcové smlouvy plynulo, že prodávající připočte ke každé dodávce DPH. V čl. 2.8 smlouvy KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., jako prodávající prohlásila, že prodávané zboží nakoupila na daňovém území ČR, s veškerým daňovým zatížením a jako takové je prodává stěžovatelce. Podle čl. 5.1 Rámcové smlouvy zajišťuje dopravu do místa zdanitelného plnění KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., z tohoto místa pak stěžovatelka a cena za dopravu zajišťovanou prodávajícím je vždy součástí kupní ceny zboží. Podle čl. 5.2 Rámcové smlouvy se dodání zboží předáním realizuje tak, že stěžovatelka, resp. jí pověřený dopravce, převezme zboží v místě uvolnění do volného daňového oběhu v ČR. Nebezpečí škody na zboží přechází dle čl. 8.1 Rámcové smlouvy na stěžovatelku okamžikem převzetí zboží od KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o.

[12] Na Rámcovou smlouvu navazuje smlouva o přepravě č. 09/2011 ze dne 1. 10. 2011, podle níž prováděla obchodní společnost RORENTO, s. r. o., pro stěžovatelku přepravu pohonných hmot. Doprava ve prospěch stěžovatelky započala okamžikem, kdy bylo dodání zboží ukončeno v systému EMCS, a místem zahájení přepravy byla konkrétní

pokračování

místa v ČR. Náklady zahraniční části přepravy zboží hradila KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., a náklady tuzemské části přepravy stěžovatelka. Veškerá e-mailová korespondence během přepravy zboží probíhala mezi KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., a dopravcem. Stěžovatelka informacemi o nákladce a platbě za zboží, kódu nákladky a CMR doklady nikdy nedisponovala. Průběh obchodování a oběh dokladů a dopravy ve svých výpovědích potvrzovali také dispečeři společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., J. V., D. Ž. a M. P.. Tyto svědecké výpovědi nepřímou potvrzují také odpověď na dožádání správce daně do zahraničního terminálu ohledně nákupu zboží pro stěžovatelku (č. l. 62 - 64 daňového spisu), z níž vyplývá, že stěžovatelka v zahraničních terminálech nikdy žádné zboží nenakupovala ani neobjednávala. Na dokladech typu CMR není nikde uváděna a poprvé se objevuje na českém přepravním dokladu o přepravě z místa uvolnění zboží do volného daňového oběhu ke koncovému zákazníkovi. Kupní cenu za pohonné hmoty platila společnost KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., vždy až po úplném stočení do skladovacího zařízení odběratele, protože až zde bylo možno provést úplnou fyzickou kontrolu dodávaného zboží. Následně pak KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., vystavila fakturu, kterou stěžovatelka bezhotovostně zaplatila. Z daňových dokladů, účetnictví a korespondence stěžovatelky jednoznačně vyplývá, že při své podnikatelské činnosti vždy důsledně trvala na oddělení zahraniční a vnitrostátní dopravy. Zaměstnanec stěžovatelky dával až po ukončení zahraniční části přepravy a uvolnění zboží do volného daňového oběhu ČR přepravci pokyny, ke kterému zákazníkovi má přepravce jet pohonné hmoty stočit a v jakém množství. Na území ČR byl vytvořen přepravní doklad pro řidiče, který s ním zahájil rozvoz pohonných hmot. Ke konečnému fyzickému převzetí zboží a úhradě faktury společností KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., došlo až po úplném stočení do skladovacího zařízení stěžovatelčina zákazníka. I ze závěrů trestního řízení ve věci sp. zn. M-5807/TS-16/2015, prošetřované Generálním ředitelstvím cel, vyplývá, že stěžovatelka nakupovala pohonné hmoty zahraničního původu vždy ve volném oběhu od českých společností, které byly registrovanými distributory pohonných hmot.

[13] Dále nesouhlasí s názorem žalovaného a krajského soudu, že výslech zaměstnanců Specializovaného finančního úřadu neměl žádnou vypovídací hodnotu, neboť tito pracovníci dané obchody neprověřovali a jen stěží o nich mohou něco vypovědět. Tito pracovníci však po celou rozhodnou dobu kontrolovali správný výběr a pohyb daní a obchodování společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., takže o způsobu provádění jednotlivých obchodů museli mít detailní informace, přesto jejich stěžovatelkou navržené výsledky nebyly provedeny.

[14] Nesouhlasí také se závěrem krajského soudu, že pouze ji tížilo důkazní břemeno, aby prokázala, že v okamžiku přeshraničního dodání daných pohonných hmot měl oprávnění nakládat s nimi jako vlastník někdo jiný. V rámci daňové kontroly a v průběhu odvolacího řízení opakovaně navrhovala pro celkové posouzení všech okolností řetězové dodávky důkazní prostředky, které měly ověřit existenci a DIČ subjektu, který uskutečňoval první dodání zboží do jiného členského státu EU, ověření údajů o účastnících řetězové dodávky ze systému „VIES“, ověření údajů o přepravci, údajů z CMR a ověření místa zahájení a místa ukončení přepravy pohonných hmot, ověření údajů z dokladů eSD/ARC z údajů dostupných celním úřadům, ověření existence a DIČ oprávněného

příjemce, ověření místa ukončení dopravy pohonných hmot a ověření DIČ a identifikace subjektu, na který přešlo dispoziční právo k pohonným hmotám po jeho uvolnění z režimu podmíněného osvobození. Správce daně tyto návrhy paušálně odmítl a neprovedl důkazy, jejichž provedení navrhovala, ovšem nemohla si je samostatně obstarat.

[15] Trvá také na tom, že zastavení řízení o její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků porušilo její právo na spravedlivý proces.

[16] Argumentace rozsudkem č. j. 10 Afs 43/2020 - 35 použitá krajským soudem není zcela přiléhavá, neboť na rozdíl od situace v něm posuzované stěžovatelka disponovala písemnými důkazy, z jejichž obsahu je zřejmé, jaké bylo ujednání smluvních stran. Ostatní provedené důkazy navíc prokazovaly, že stěžovatelka a její obchodní partneři od počátku a dlouhodobě tyto uzavřené smlouvy plnili. Přiléhavější je proto akceptovat právní názory vyjádřené v rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020 - 67, *MAJORITY PETROL*, podle nějž je nutno respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním a v případě existence formálně bezvadných dokladů může sice správce daně vyjádřit pochybnosti týkající se jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti, ovšem tíží jej důkazní břemeno. V nyní posuzovaném případě stěžovatelka správci daně předložila své daňové doklady, faktury prokazující úhrady za přepravu pohonných hmot doplněné tzv. CMR listy, stáčecí lístky, kupní smlouvy, korespondenci a další důkazy. Tím splnila své prvotní důkazní břemeno týkající se předložení povinných evidencí a dokladů a v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu unesla své daňové břemeno.

[17] Navrhuje, aby byl zrušen jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení.

[18] Podáním ze dne 17. 5. 2021 navrhla přerušit řízení do rozhodnutí v trestní věci sp. zn. 46 T 5/2015 („Z.“), vedené u Krajského soudu v Brně, neboť v něm je daňová povinnost z těchto dovozů, o něž jde nyní v řízení o této kasační stížnosti, přičítána mimo jiné společnosti ECOLL INVEST, a. s., a dalším subjektům. Nejvyšší správní soud k přerušení řízení z tohoto důvodu nepřikročil, neboť jde o důvod podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., kde přerušení řízení závisí na úvaze předsedy senátu, a stěžovatelkou zmiňované trestní řízení o jiných subjektech nemělo přímý vliv na to, jak má být posouzena její daňová povinnost v řízení daňovém.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že již z bodů 15 až 17 napadeného rozsudku je zřejmé, že Rámcová smlouva nebyla správcem daně či krajským soudem opomenuta, nýbrž její věrohodnost ve vztahu k faktickému průběhu předmětných transakcí byla zpochybněna jinými důkazními prostředky. Z nich vyplynulo, že stěžovatelka se zbožím nakládala jako vlastník, ačkoliv se podle smluvních ujednání s dodavatelem měla v rovině soukromého práva stát vlastníkem zboží až v době, kdy se toto zboží nacházelo v tuzemsku. Z bodu 2.1 Rámcové smlouvy nelze dovodit, že by vlastnické právo mělo přejít na stěžovatelku až v tuzemsku. Bylo prokázáno, že se zbožím od okamžiku jeho naložení v jiném členském státě nakládala jako vlastník. Bylo na ní, aby prokázala, že tato práva vykonávala pro jiného, například pro jí uvedenou společnost KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., která byla jejím dodavatelem v případě některých

pokračování

transakcí. Body 2.4 a 2.8 nijak neprokazují, kdo s pohonnými hmotami nakládal jako vlastník, a body 5.1 a 5.2 Rámcové smlouvy nebyly podle výpovědí dopravců dodržovány, když dopravu zboží již od jeho naložení v jiném členském státě zajišťovala stěžovatelka a jí pověřený dopravce přebíral zboží nikoliv v místě jeho uvolnění do volného daňového oběhu v ČR, nýbrž na území jiného členského státu. Ani výpověď svědka I. S. nevyvrací informace o tom, že stěžovatelka se zbožím jako vlastník nakládala dříve, než k tomu byla dle uzavřené smlouvy oprávněna.

[20] Smlouva o přepravě sice v části III. bodu 4 stanoví, že místem zahájení přepravy pro stěžovatelku je v případech přepravy z jiného členského státu tuzemsko, avšak v dalších ustanoveních počítá s přepravou pro stěžovatelku již od okamžiku naložení zboží, nehledě na místo, kde k tomu dojde. Podle části II. bodu 3 smlouvy o přepravě určovala stěžovatelka čas a místo nakládky i vykládky zboží. Podle její části IV. hradila cenu přepravy i s ní související náklady od místa nakládky do místa vykládky zboží. Podle části V. bodu 1 byl dopravce povinen při přepravě dbát pokynů stěžovatelky a podle bodu 6 stejné části byla oprávněna se zbožím disponovat, mohla přepravu zastavit a změnit místo dodání. Uvedená ustanovení nemají alternativní úpravu pro případ, že část přepravy probíhá na území jiného členského státu. Stěžovatelka neprokázala, že její zaměstnanec dával pokyny přepravci až po ukončení zahraniční části přepravy. Za prokázané je naopak nutno považovat, že stěžovatelka určovala čas a místo naložení zboží v jiném členském státě a místo, kam bude zboží přepraveno.

[21] Stěžovatelkou zdůrazňovaná skutečnost, že trestní věc týkající se jejího předsedy představenstva byla odložena, je pro posouzení její daňové povinnosti zcela bezvýznamná. Orgán činný v trestním řízení v usnesení o odložení věci mimo jiné konstatuje, že se nepodařilo získat důkazní prostředky k prokázání úmyslu stěžovatelky zkrátit daň, což je z hlediska daňového řízení a daňové povinnosti stěžovatelky nepodstatné.

[22] Stěžovatelka sama zajišťovala přepravu pohonných hmot fakturovaných jejími tuzemskými dodavateli prostřednictvím dopravců, které sjednávala. Zboží bylo na dopravní prostředky dopravců nakládáno ve skladech nacházejících se v jiných členských státech, což vyplývá jednak z dokumentů záznamní povinnosti předložených stěžovatelkou, dále z příloh daňových dokladů získaných správcem daně od jednotlivých dopravců a zejména pak z jejich vyjádření. Stěžovatelka sice pořizovala zdanitelná plnění od tuzemských plátců, předávána jí však byla (resp. jí smluveným přepravcům) v jiném členském státě. Nemuselo být úmyslem stěžovatelky zkrátit daň, když vlastním dodavatelům hradila zboží včetně spotřební daně a DPH, stejně jako správce daně však měla důvody k pochybnostem ohledně toho, jestli je místem zdanitelných plnění v daných transakcích tuzemsko. Pokud tyto pochybnosti nevyvrátila, nelze v daňovém řízení uzavřít, že místem uskutečnění zdanitelných plnění bylo tuzemsko, a že by tudíž mohla mít nárok na odpočet DPH ve vztahu k těmto transakcím. V reakci na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 146/2020 - 67 žalovaný zdůrazňuje, že v nyní posuzovaných transakcích bylo na stěžovatelku vlastnické právo vždy následně i smluvně převedeno, ačkoliv v době objednání toto zboží dosud nepatřilo ani jejímu dodavateli a mělo mu být teprve dodáno prostřednictvím řetězce vícero společností. Pokud stěžovatelka objednávala přepravu zboží z jiného členského státu na místa, v nichž zamýšlela zboží použít k vlastní ekonomické

činnosti, jedná se nepochybně o objektivní skutečnost dokládající vůli vlastnit objednávané zboží, nikoli být pouhým *detentorem* zboží po dobu jeho přepravy.

[23] Stěžovatelkou navrhované výsledky úředních osob Specializovaného finančního úřadu byly nadbytečné, neboť pokud se úřední osoby šetřenými transakcemi společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., vůbec nezabývaly, nemohly osvětlit ani otázku správnosti obchodování, ani způsobu jeho provádění. Kromě nich již krajský soud neshledal jiné důkazní návrhy, které by správce daně či žalovaný odmítli provést.

[24] Ohledně námitky týkající se práva na spravedlivý proces a prodloužení lhůty podle § 115 daňového řádu žalovaný souhlasí s krajským soudem, že žádosti stěžovatelky o prodloužení lhůty nemohlo být vyhověno, zároveň však právo vyjádřit se konzumovala a nadále se mohla vyjádřit až do doby, než bylo žalobou napadené rozhodnutí vydáno, což také učinila při nahlížení do spisu u správce daně dne 27. 5. 2019. Neprodloužením lhůty podle § 115 daňového řádu tedy nebylo nikterak zasaženo do jejích subjektivních práv. Navrhuje proto, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Rozhodující otázkou je, zda stěžovatelka měla právo na odpočet DPH, neboť pohonné hmoty nabyta již na území ČR, a nebo zda měla již v okamžiku přeshraničního dodání pohonných hmot oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, a zda v daňovém řízení unesla důkazní břemeno tohoto svého tvrzení.

[27] Podle § 7 odst. 2 zákona o DPH: *Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.*

[28] Stěžovatelka nárokovala odpočet DPH podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH: *Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*
a) *zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, (...)*

[29] Nejvyšší správní soud se totožným obchodním řetězcem zabýval již v rozsudku ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021 - 79, *VHS-ROPA plus II*, v němž byla stěžovatelkou společnost VHS - ROPA plus, spol. s r. o., se sídlem U Potoka 369/9, Bruntál, která taktéž kupovala pohonné hmoty od společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., a krom

pokračování

toho také od společnosti ERYX, s. r. o., Ing. Martin Divíšek, s. r. o., a od stěžovatelky v nynějším řízení. I v případě společnosti VHS - ROPA plus, spol. s r. o., správce daně shledal, že již při nakládce pohonných hmot v jiném členském státu EU nakládala jako vlastník se zbožím od uvedených dodavatelů, a přesto tyto případy vykazala jako přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku v celkovém objemu přes 49,6 mil. Kč. Krajský soud i v tomto případě žalobu zamítl, ovšem NSS právě uvedeným rozsudkem zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, jemuž věc vrátil k dalšímu řízení. Podobnost těchto případů je dána také tím, že oba daňové subjekty sdílejí stejného zástupce, který obdobným způsobem formuloval i kasační námitky. Pro skutkovou i právní podobnost věci NSS v nynějším případě vyjde z uvedeného rozsudku, na nějž v podrobnostech odkazuje. V uvedeném rozsudku navíc NSS naopak navazoval na rozsudek č. j. 4 Afs 146/2020 - 67 týkající se obdobné věci jiného obchodníka, který se zapojil do těchto řetězových obchodů s pohonnými hmotami či jinými minerálními oleji.

[30] Naopak věc posuzovaná v rozsudku NSS ze dne 19. 3. 2021, č. j. 6 Afs 221/2020 - 53, týkající se dalšího subjektu odebírajícího pohonnou hmotu od společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., se od nyní projednávané věci lišila tvrzeními, jež v řízení uplatňoval daňový subjekt, který se stavěl do role „dopravce“, který zajišťoval přepravu pro své přímé dodavatele (viz bod 25 rozsudku), proto z ní nyní NSS nevychází.

[31] Stejně jako v rozsudku č. j. 10 Afs 112/2021 - 79, ani v nynějším případě není sporu o tom, že stěžovatelka nakupovala pohonnou hmotu způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Jde o transakci, během které *„několik podniků ze dvou či více členských států postupně uzavírá kupní smlouvy na stejné zboží, které jsou pak plněny prostřednictvím jediného pohybu zboží od prvního dodavatele posledního kupujícímu“* (viz stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 10. 11. 2005, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, bod 1).

[32] Podle faktur stěžovatelka obdržela pohonnou hmotu od dodavatelů G.A.S Petroleum, s. r. o., GasCZ, s. r. o., RENOIL CZ, s. r. o., a zejména od KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. (nyní KF Oil s.r.o.). Pohonnou hmotu byly natočeny v rafinériích v jiných členských státech EU, konkrétně v Ljublaně, Berlíně, Magdeburgu a Vlčanech. Dopravci Autodoprava Hrbáček, s. r. o., Kuchařík autodoprava, s. r. o., RORENTO, s. r. o., a TEZET, s. r. o., je pak dopravili do ČR na čerpací stanice stěžovatelky. Stěžovatelka a žalovaný se prou o to, zda se místo plnění (dodání zboží) nacházelo v jiném členském státě (zde Německo, Slovinsko a Slovensko), nebo zda stěžovatelka sporné zboží pořídila až v ČR.

[33] Dle daňových orgánů sporné zboží nemohlo být dodáno v tuzemsku, neboť stěžovatelka nabyla právo se zbožím disponovat jako vlastník již v jiném členském státu, a to při nakládce zboží na vozidla smluvních přepraveců, tzn. před zahájením přepravy z jiného členského státu do ČR. Dodání zboží od tuzemských dodavatelů proběhlo již v zahraničí (v Německu, resp. ve Slovinsku a na Slovensku). Nejčastější dopravce RORENTO, s. r. o., stěžovatelce fakturoval celou dopravu z místa nakládky v jiných členských státech až do místa vykládky u stěžovatelčiných odběratelů. Daňové orgány tedy na straně stěžovatelky kvalifikovaly dodání zboží do ČR jako *intrakomunitární* dodání s přepravou, jelikož stěžovatelka jako kupující mj. sama pro sebe zajišťovala přepravu

zboží z jiného členského státu do tuzemska a nesla i náklady této přepravy. Místem plnění ve smyslu dle § 7 odst. 2 zákona o DPH je dle žalovaného *místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná*, neboť zboží bylo přepraveno osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží. Dle stěžovatelky naopak bylo místem plnění sporných transakcí mezi ní a jejími dodavateli tuzemsko, o čemž svědčí mj. bod 2.8 Rámcové smlouvy. Právo nakládat se zbožím jako vlastník tudíž stěžovatelka nabyla až v ČR.

[34] Z judikatury SD EU (podrobněji viz zejména rozsudky SD EU ze dne 6. 4. 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, či ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09) i NSS (rozsudky ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 40/2018 - 48, *LEDOPA GROUP*, ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ*), plyne, že v případě řetězových obchodů může být považována za *intrakomunitární* dodání zboží s přepravou jen jedna z řetězce obchodních transakcí (*EMAG Handel Eder*, C-245/04, bod 45). Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (*Euro Tyre Holding*, C-430/09, bod 34).

[35] Skutečným jádrem tohoto sporu je, zda na stěžovatelku přešlo důkazní břemeno ohledně místa dodání zboží. V daňovém řízení se bránila mj. tím, že okamžik a místo, kde nabyla právo disponovat se sporným zbožím jako vlastník, je třeba určit tak, že daňové orgány celkově posoudí všechny zvláštní okolnosti obchodních případů.

[36] Již v rozsudku č. j. 10 Afs 43/2020 - 35, *VHS-ROPA plus I* (body 26 a násl.), NSS zdůraznil, že každý daňový subjekt nese své důkazní břemeno a že výsledky daňového řízení v jedné věci nemohou u jiného daňového subjektu vyvolat legitimní očekávání. Primárně má místo zdanitelného plnění při přeshraničním dodání zboží určit daňový subjekt, avšak správce daně nemůže uzavřít, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, jen na základě toho, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. Správce daně musí svůj právní závěr, odlišný od tvrzení daňového subjektu, podepřít také jinými racionálními důvody (srov. také rozsudek č. j. 9 Afs 137/2016-176, bod 130; či ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020 - 43, *PWRGASS*, body 46 a násl.).

[37] Hlavním úkolem krajského soudu tedy bylo zjistit, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že vlastnictví zboží nabyla až v ČR, tím, že správci daně předložila několik důkazních návrhů, resp. zda daňové orgány ve vztahu k důkazním návrhům stěžovatelky celkově posoudily všechny zvláštní okolnosti sporných obchodních případů. V tomto směru jsou nejdůležitější ty části odůvodnění napadeného rozsudku, v nichž krajský soud uzavřel, že stěžovatelkou navržené důkazy nejsou s to zvrátit skutkový stav věci, který zjistily daňové orgány, a tomu korespondující části odůvodnění rozhodnutí žalovaného, resp. zprávy o daňové kontrole.

[38] Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně zahájil dne 19. 6. 2015 u stěžovatelky daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden až březen 2013, a následně dne

pokračování

24. 6. 2015 zahájil daňovou kontrolu také za zdaňovací období duben až prosinec 2013. V těchto zdaňovacích obdobích stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od čtyř dodavatelek. Jednalo se o nákup pohonných hmot s místem nakládky mimo tuzemsko, u nichž stěžovatelka zajišťovala přepravu z jiných členských států (ze Slovinska, Německa a Slovenska) do ČR prostřednictvím smluvních dopravců. Stěžovatelka vykázala tyto obchodní případy jako přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v ČR a ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH nárokovala odpočet DPH. Správce daně vyslechl jednatele společností, které v prověřovaných případech provedly přepravu pohonných hmot. Z nich dovodil, že přepravu zboží objednávala telefonicky stěžovatelka, která přepravu uhradila, určovala také trasu, místo nakládky a vykládky.

[39] Výzvou ze dne 26. 6. 2015 správce daně vyzval stěžovatelku, aby u sporných plnění upřesnila, jak probíhal proces nákupu pohonných hmot od uvedených dodavatelů a proces jejich přepravy, a aby doložila případné písemné smlouvy uzavřené s dodavateli a dopravci. Stěžovatelka v reakci ze dne 30. 6. 2015 uvedla, že 97 % objednávek prováděla u společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., ta jí „přidělovala“ jednotlivé přepravce a telefonicky komunikovala s řidiči přepravců, v 97 % případů šlo o společnost RORENTO. V návrzích na doplnění dokazování ze dne 25. 8. 2015 a 10. 8. 2016 (v reakci na další výzvu ze dne 11. 3. 2016) navrhla, aby správce daně provedl následující důkazy: ověření existence a DIČ subjektu v jiném členském státě EU, který uskutečňoval dodání zboží do jiného členského státu EU; ověření údajů ze systému VIES ke kontrole údajů o osvobozeném dodání v jiném členském státě EU ve spolupráci s tamními daňovými úřady, dle jednotlivých dokladů CMR; ověření přepravce a uzavření mezinárodní přepravní smlouvy, včetně ověření odesílatele a příjemce zboží a ověření ostatních údajů v CMR; ověření místa zahájení a ukončení přepravy pohonných hmot, včetně ověření údajů z dokladů eSD/ARC; ověření existence a DIČ oprávněného příjemce pro účely přechodu daňové povinnosti na spotřební dani; ověření místa ukončení dopravy pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně; ověření DIČ a identifikace subjektu, na který přešlo dispoziční právo ke zboží dle přepravní smlouvy; ověření existence a DIČ ostatních subjektů, které jsou zapojeny do řetězové dodávky; přihlášku pohledávky Specializovaného finančního úřadu v insolvenčním řízení úpadce KF Oil, s. r. o.; informace získané na základě formulářů SCAC 2004; důkazní prostředky z trestního spisu sp. zn. 46 T 5/2015 (ECOLL INVEST) Krajského soudu v Brně, které prokazují vznik tuzemské daňové povinnosti na DPH u řetězových dodání, kde byla stěžovatelka posledním či předposledním článkem řetězové dodávky; a další dokumenty samotné daňové správy.

[40] V roce 2017 zaslal správce daně žádosti o mezinárodní výměnu informací jednotlivým správcům daně v jiných členských státech, kde se nacházeli dodavatelé, respektive rafinérie, odkud byly pohonné hmoty dodávány (Slovinsko, Německo, Slovensko). Správce daně sice obdržel odpovědi, z nichž vyplynulo, že pohonné hmoty byly dodány zcela odlišným společností (například ECOLL INVEST, a. s., a Gerlach, spol. s r. o.), ale když je konfrontoval s dalšími svědeckými výpověďmi jednatelů dodavatelů stěžovatelky, shledal, že takto zjištěné informace získané v rámci mezinárodní výměny nemají vliv na posouzení a vyhodnocení oprávněnosti prověřovaného nároku na odpočet DPH. Svědek I. S., jednající se stěžovatelkou za společnost KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., při výslechu dne 29. 8. 2017 potvrdil údaje vyplývající z

Rámcové smlouvy a tvrdil, že DPH a spotřební daň byly uhrazeny již dodavateli společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., a ta je i s DPH prodávala stěžovateli. Dne 30. 11. 2017 pak správce daně zaslal stěžovateli další výzvu k prokázání skutečností, v níž ji vyzval, aby prokázala, že deklarovaná plnění skutečně přijala od svých dodavatelů G.A.S Petroleum, s. r. o., GasCZ, s. r. o., RENOIL CZ, s. r. o., a KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. (nyní KF Oil, s.r.o., která je pro správce daně nekontaktní a její současná jednatelka má podle zprávy o daňové kontrole trvalé bydliště na městském úřadě). V reakci na to stěžovatelka navrhla v podání ze dne 5. 1. 2018 provedení dalších důkazů: přihlášku pohledávky Specializovaného finančního úřadu v insolvenčním řízení úpadce KF Oil, s. r. o.; sestavu ADIS-DPH-3812 za jeho dodavatele; výsledky ředitele Specializovaného finančního úřadu a odpovědného pracovníka, kteří pracovali na případu KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o.; Rámcovou smlouvu; a některé dokumenty vydané samotnou daňovou správou a týkající se jí samotné a dalších článků téhož dodavatelského řetězce. V dalším podání ze dne 30. 1. 2018 pak navrhla další důkazy, zejména výsledky tří fakturantek KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. Další důkazní návrhy pak stěžovatelka doručila dne 23. 3. 2018 v reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

[41] Správce daně nevyslyšel většinu důkazních návrhů stěžovatelky (viz strany 39 až 42 a 52 až 54 zprávy o daňové kontrole). Za rozhodné považoval tři věci: že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník; dále, že zboží bylo přepraveno z jiného členského státu do ČR na náklady stěžovatelky; a konečně, že zboží fyzicky opustilo území státu dodání. Správce daně a následně v odvolacím řízení i žalovaný odmítli provést jako důkazní prostředky podklady z evidencí u stěžovatelčiných obchodních partnerů, jelikož stěžovatelčinu povinnost na DPH nelze odvozovat od zcela samostatně stojících řízení a jejich předchozích výsledků a závěrů u jiných daňových subjektů. Za rozhodující nelze považovat ani daňová řízení či jejich výsledky u jednotlivých článků obchodního řetězce, kterého se stěžovatelka účastnila. Zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelkou projednána dne 24. 4. 2018. Následně byla vydána prvostupňová rozhodnutí, v nichž správce daně vycházel ze závěru, že se jí nepodařilo vyvrátit pochybnosti o tom, že deklarovaná plnění uskutečnili deklarovaní dodavatelé, z nichž někteří byli podle správce daně pouze uměle vytvořenými články řetězce, které měly pouze „dokladový, průtokový charakter“.

[42] Stěžovatelka je napadla odvoláním. V řízení o odvolání byly provedeny výsledky některých zaměstnanců KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o. Z nich dispečer dopravy J. V. vypověděl, že právě KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., zboží naložila, dopravila a stočila, přičemž nakládka probíhala na českých terminálech nebo v Rakousku a vykládka na Moravě u stěžovatelky. Tato informace však byla podle žalovaného v rozporu s jinými výpověďmi, zejména s informacemi od dopravců. Žalovaný korigoval názor správce daně v tom, že důvodem neuznání nároku na odpočet DPH nebylo neprokázání plnění od deklarovaných dodavatelů, a tedy porušení § 73 zákona o DPH, nýbrž to, že záměrně zastírala skutečné místo plnění u posuzovaných transakcí a fakturační tok neodpovídal faktickému stavu, podle něž právě stěžovatelka nabyla pohonné hmoty jako vlastník v jiném členském státě, nikoli až v ČR. Shodl se ovšem se správcem daně v klíčovém východisku (viz body 43 a 67 rozhodnutí žalovaného), že právě

pokračování

stěžovatelka vystupovala v roli organizátora přepravy a že naložením pohonných hmot na dopravní prostředky smluvních dopravců v jiných členských státech na ni přešlo ve smyslu judikatury SD EU právo nakládat se zbožím jako vlastník. Za podstatné považoval, že stěžovatelka převzala zboží prostřednictvím smluvně najatých dopravců; datum převzetí plnění odpovídá času převzetí do skladové evidence; místem převzetí zboží dle skladové evidence byla adresa místa nakládky; dle skladové evidence bylo jedním z údajů i číslo nákladního listu a registrační značka vozidla dopravce, kterého zajistila a jehož náklady uhradila stěžovatelka; doprava pohonných hmot podléhala zvlášť přísným bezpečnostním předpisům, které vyžadují oprávnění dopravce zboží přepravovat, dopravci měli smlouvu se stěžovatelkou, nikoliv s jejími dodavateli; dle vyjádření dopravců organizaci přepravy i pokyny k přepravě vydávala stěžovatelka; jako jediná mohla fakticky rozhodovat o tom, zda k přepravě dojde či jakým způsobem ovlivní trasu; vždy se jednalo o jeden přepravní úsek, bez překládky, manipulace apod.; náklady přepravy dopravci vyúčtovali k tíži stěžovatelce, která je uhradila a dále je nepřefakturovala, a to ani svým dodavatelům, ani jinému subjektu; dle CMR dokladů, záznamů o provozu vozidla či fakturace realizované přepravy uskutečnili přepravu zboží dopravci objednaní, zajištění a hrazení stěžovatelkou; hradila faktury ve formě předplateb, kdy v okamžiku převzetí zboží byla cena zboží téměř zcela či v plném rozsahu uhrazena; podle záznamů o době řízení vozidla šlo také o jedinou přepravu, což potvrdili i dopravci. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno přenesené na ni výzvami k prokázání skutečností. Neprokázala, že plnění, která měla přijmout od svých dodavatelů, byla uskutečněna v tuzemsku ve smyslu § 7 odst. 1 zákona o DPH.

[43] Jak NSS uvedl už v rozsudku č. j. 10 Afs 112/2021 - 79, jakkoli by se na první pohled mohlo zdát, že tyto skutečnosti postačují k závěru, že stěžovatelka nabyla právo k zboží již naložením (přečerpáním) do autocisterny, není tomu tak. Tento okruh sporů je velmi specifický. Jedná se o dokazování, které se vymyká zažitým standardům v daňovém řízení, tj. dokazování ohledně běžného vnitrostátního dodání zboží. Za účelem celkového posouzení všech zvláštních okolností případu musejí daňové orgány zamezit dvojímu zdanění téhož zboží a zejména dbát vyšších standardů práce s důkazním břemenem. Již v bodě 42 rozsudku č. j. 4 Afs 146/2020 - 67 NSS popřel konstrukci, že „*již pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce, tedy zajištěním přepravy, dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, tedy ke skutečnosti relevantní pro posouzení místa dodání podle zákona o dani z přidané hodnoty, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník pohonných hmot. Finanční orgány tak kromě otázky organizace přepravy zboží musí patřičně zhodnotit, kdy a který ze subjektů zúčastněných na sporné transakci (řetězovém obchodu) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastníkem a od koho a kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH*“.

[44] Ani v nynější kauze ze zjištěných okolností spolehlivě nevyplývá, že by stěžovatelce již ve Slovinsku, Německu či na Slovensku na základě převodů od některého z předchozích vlastníků (ať již jde o původního vlastníka, nebo o další dodavatelské subjekty v řetězci) svědčilo právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastník, tedy i možnost tyto pohonné hmoty po dobu jejich jediné přepravy zcizit apod. Správce daně tento závěr dovodil ze skutečnosti, že stěžovatelka telefonicky objednávala u shora jmenovaných dopravců přepravu pohonných hmot z jiných členských států EU, zvolila místo nakládky

a vykládky, dávala pokyny ohledně přepravy a následně uhradila náklady přepravy, které dále nepřefaktovala apod.

[45] Dle výše cit. judikatury ovšem platí, že pouhé zajištění dopravy zboží nemůže z dopravce (resp. osoby, která dopravce zajistila) učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze *detentorem* pohonných hmot. Ten má sice věc ve své moci a fakticky ji ovládá, avšak nakládá s věcí jako s cizí, chybí zde *animus possidendi* (k tomu viz literaturu cit. v rozsudku č. j. 4 Afs 146/2020 - 67, bod 43).

[46] NSS tedy opět zdůrazňuje, že organizace dopravy nemůže být jediným kritériem pro určení *intrakomunitárního* plnění. Právě kolem organizace a placení přepravy zboží se točí téměř veškerá argumentace orgánů daňové správy. Žalovaný se logicky nevěnoval ani otázce přechodu nebezpečí škody na věci, která - vedle jiných zde uvedených okolností - může být důležitá pro určení okamžiku přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

[47] Z rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku plyne, že stěžovatelka nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník okamžikem, kdy byly pohonné hmoty načerpány do autocisteren jí zajištěných dopravců (viz bod 69 rozhodnutí žalovaného). Proto na ni toto právo přešlo již v okamžiku zahájení přepravy pohonných hmot v jiných členských státech EU, tj. ve Slovinsku, Německu či na Slovensku. Avšak dle rozsudku č. j. 4 Afs 146/2020 - 67 a další v něm cit. judikatury nelze bez dalšího uzavřít, že okamžikem fyzického převzetí zboží dopravcem získá daňový subjekt právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uzavřel, že stěžovatelka měla již od počátku v úmyslu přepravit pohonné hmoty sama pro sebe a pro svou vlastní ekonomickou činnost. Předchozí články obchodního řetězce jistě měly povědomí o tom, že zboží je určeno stěžovateli. Žalovaný vyloučil možnost, že by stěžovatelka zajišťovala přepravu ve prospěch (na účet) svých dodavatelek. V této souvislosti nelze přehlédnout ani to, že daňové orgány odmítly přihlédnout k předložené Rámcové kupní smlouvě mezi stěžovatelkou a KONT FUEL DISTRIBUTION, s. r. o., kterou stěžovatelka zdůrazňuje i nyní v kasační stížnosti. Dle daňových orgánů zjištěný skutkový stav neodpovídal ustanovením této smlouvy. NSS nesdílí tento ukvapený závěr orgánů daňové správy. Na základě zjištění, že se strany smlouvy dílem odchýlily od nějakého ustanovení smlouvy, nelze mechanicky odmítnout celou smlouvu jakožto pouhý „formální“ důkaz, který neodpovídá realitě. Právě tato Rámcová smlouva mohla a měla poskytnout stěžovateli tolik potřebnou prvotní oporu k prokázání, že k dodání zboží docházelo právě tak, jak tato smlouva předpokládala. Odmítnutím této smlouvy daňové orgány nedůvodně povalily základní pilíř, na kterém stěžovatelka mohla vystavět svoji obranu.

[48] Za účelem celkového posouzení všech zvláštních okolností případu a správného stanovení daně neměly daňové orgány odmítnout návrhy na dokazování ohledně daňové povinnosti jednotlivých dodavatelek stěžovatelky. V opačném případě vskutku nelze vyloučit, že DPH z totožného plnění by byla stanovena v rámci jednoho dodání několikrát, což ostatně platí také pro určení, která dodávka pohonných hmot představuje

pokračování

intrakomunitární plnění. Proto nelze jednotlivé okolnosti posuzovat izolovaně a uměle je od sebe oddělovat, a naopak je s nimi třeba pracovat jako se skutečnostmi na sebe úzce navazujícími. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je totiž rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, *INDIPA*, bod 34).

[49] Pokud by stěžovatelka skutečně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě EU, jak tvrdí žalovaný, pak by žádnému z předchozích dodání nemohla být přičtena *intrakomunitární* povaha, neboť přeprava z jiného členského státu by byla uskutečněna až po tomto převodu (viz shodně rozsudek Soudního dvora EU ve věci *AREX CZ*, bod 72). Pokud by se pak u dodavatelek stěžovatelky jednalo o nabytí v ČR, pak by nutně muselo být i dodání pro stěžovatelku učiněno již v tuzemsku (obdobně rozsudek č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, bod 106).

[50] Stěžovatelka vyvracela pochybnosti správce daně tím, že prokazovala uskutečnění *intrakomunitárního* dodání již v řetězci před ní. Uváděla relevantní důkazní návrhy, jež by podle ní prokázaly, že k *intrakomunitárnímu* plnění, resp. k přiznání a zaplacení DPH, a tedy i k uskutečnění zdanitelného plnění v tuzemsku došlo již u jejích dodavatelů. Správce daně uzavřel, že stěžovatelka na něj nepřípustně přenáší své důkazní břemeno, a navíc uvedené důkazy nejsou způsobilé prokázat jí tvrzené skutečnosti. Dle něj tak neunesla důkazní břemeno, ačkoli navrhovala provedení celé řady důkazů vztahujících se mj. k daňové povinnosti jejích dodavatelů či odběratelů. Tento závěr potvrdil i žalovaný. NSS má za to, že právě tyto stěžovatelkou navržené důkazy mohly postavit najisto závěr o tom, které subjekty v dodavatelském řetězci byly povinny přiznat a odvést DPH. Daňové orgány ovšem odmítly prověřit, zda dodavatelům či odběratelům stěžovatelky byla stanovena daňová povinnost svědčící o tom, že místo plnění u daných dodání zboží bylo v tuzemsku. Omezily se pouze na závěr, že každé daňové řízení i jeho výsledek je individuální a postavení těchto subjektů v daňovém řízení bylo odlišné. Toto odůvodnění pak nesprávně posvětil krajský soud.

[51] Proto je nesprávný závěr krajského soudu, že daňové orgány zjistily a zejména celkově posoudily všechny zvláštní okolnosti posuzovaných obchodních případů. Správce daně ani žalovaný stěžovatelce zejména neumožnili unést její důkazní břemeno za účelem správného stanovení daně (obdobně již rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 - 45, *JASA trans II*, bod 86). Nejistily, jestli s přepravou daného zboží nebyla spojena předchozí dodání zboží, a ne zjistily ani povahu celého řetězce subjektů zapojených do jednotlivých transakcí ani prvního pořizovatele, který předložil své identifikační číslo k DPH a který projevil záměr přepravit zboží na území jiného členského státu EU. Jednou z nutných podmínek určení *intrakomunitárního* plnění je posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, na něhož bylo převedeno na území jiného členského státu EU právo nakládat se zbožím jako vlastník (rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 - 70, *Českomoravská olejářská komanditní společnost*, bod 59).

[52] Lze tedy shrnout, že daňové orgány nevycházely z dostatečně zjištěného skutkového stavu a jejich závěry nemají dostatečnou oporu ve shromážděném spisovém

materiálu, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Krajský soud měl proto žalobou napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušit, což však neučinil.

[53] Stěžovatelka v žalobě také namítala porušení práva na spravedlivý proces spočívající v tom, že žalovaný napadené rozhodnutí vydal dne 5. 6. 2019, ačkoliv až rozhodnutím č. j. 22786/19/5300-22443-701728 vydaným dne 6. 6. 2019 zastavil řízení o žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků, kterou stěžovatelka podala dne 6. 5. 2019, tedy obratem po doručení písemnosti č. j. 17904/19/5300-22443-701728 ze dne 30. 4. 2019. Tím jí neumožnil se před vydáním rozhodnutí v přiměřené lhůtě seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a rovněž se k nim vyjádřit, popřípadě navrhnout provedení dalších důkazů. Proti vypořádání této námítky krajským soudem brojí již v kasační stížnosti jen zcela obecně, když trvá na tom, že postup žalovaného porušil její právo na spravedlivý proces. Krajský soud ovšem její námitku zamítl, protože konstatoval, že na základě její žádosti o prodloužení lhůty nebylo možné ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu bez dalšího lhůtu k vyjádření prodloužit, neboť v ní netvrdila žádný závažný důvod pro její prodloužení, který je uvedeným ustanovením požadován. S tímto důvodem zamítnutí její námítky stěžovatelka nijak nepolemizuje, takže její zcela obecné kasační námítce nelze vyhovět.

IV. Závěr a náklady řízení

[54] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), NSS zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[55] Podle § 110 odst. 3, věty druhé, s. ř. s. rozhodne soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[56] Náklady řízení stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti (§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky, a jeden režijní paušál ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšená o částku 714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, neboť zástupce stěžovatelky je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 9 114 Kč, v souladu s vyčíslením odměny, jak jej zástupce sám provedl.

pokračování

[57] Náklady řízení o žalobě tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce ve výši 9 300 Kč za tři úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, podání žaloby a účasti u ústního jednání krajského soudu dne 9. 2. 2021 [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) téže vyhlášky, a tři režijní paušály po 300 Kč za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšená o částku 2 142 Kč odpovídající DPH. K tomu je třeba připočíst náklady za návrh na vydání předběžného opatření ze dne 11. 12. 2019, o které stěžovatelka požádala po zahájení řízení [§ 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu], a to ve výši jedné poloviny odměny za jeden úkon právní služby, tedy ve výši 1 550 Kč za tento úkon plus režijní paušál 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), zvýšené o DPH, tedy 2 239 Kč. Celkem náklady řízení o žalobě činí 17 581 Kč. Další náklady, např. cestovné, stěžovatelka nenárokovala, neboť při ústním jednání dne 9. 2. 2021 uvedla, že náklady řízení vyúčtuje písemně do tří dnů, což však neučinila.

[58] Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 26 695 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jejího zástupce JUDr. Martina Vychopeně, advokáta se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. října 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu