



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **AREX CZ a.s.**, IČO: 251 56 870, se sídlem Pražská tř. 2772/121, České Budějovice, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem, se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2020, č. j. 5115/20/5300-21050-711674, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 4. 2021, č. j. 61 Af 4/2020 – 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj na DPH za zdaňovací období měsíce:

- ledna roku 2010 ze dne 11. 3. 2014, č. j. 561210/14/2201-24805-304761, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 799.748 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 159.949 Kč,
- února roku 2010 ze dne 11. 3. 2014, č. j. 561256/14/2201-24805-304761, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1.072.384 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 214.476 Kč,
- března roku 2010 ze dne 11. 3. 2014, č. j. 561294/14/2201-24805-304761, kterým byla doměřena daň ve výši 979.236 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 195.847 Kč,

- dubna roku 2010 ze dne 11. 3. 2014, č. j. 561343/14/2201-24805-304761, kterým byla doměřena daň ve výši 137.861 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 27.572 Kč,
- září roku 2010 ze dne 11. 3. 2014, č. j. 561486/14/2201-24805-304761, kterým byla doměřena daň ve výši 268.291 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 53.658 Kč,
- listopadu roku 2010 ze dne 11. 3. 2014, č. j. 561518/14/2201-24805-304761, kterým byla doměřena daň ve výši 133.010 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 26.602 Kč,
- prosince roku 2010 ze dne 11. 3. 2014, č. j. 561566/14/2201-24805-304761, kterým byla doměřena daň ve výši 300.480 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 60.096 Kč.

[2] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobce nejprve popsal, že má koncesi jednak na prodej pohonných hmot (dále též „PHM“) a dále na nákladní dopravu. V kontrolovaných obdobích probíhal obchod tak, že žalobce jakožto dopravce jel do rafinérie v jiném členském státě EU (dále též „JČS“), kde byly do jeho cisterny stočeny PHM. Na mezinárodně uznávaném nákladním listu CMR byl uveden v jednotlivých kolonkách prodejce, kupující (nikoli žalobce) a dopravce (žalobce). Zároveň kupující zajišťoval dokumenty AAD, resp. e-AD, na základě kterých probíhala přeprava PHM v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do České republiky. PHM byly v souladu s dokumenty AAD dodány na místo určení v České republice, kde byly propuštěny správcem daně kupujícím do režimu volného oběhu. Po propuštění zboží do volného oběhu kupující prodal zboží žalobci nebo jinému subjektu s českou spotřební daní. Žalovaný zaujal stanovisko, že žalobce mohl disponovat se zbožím již v okamžiku nakládky v JČS, a proto pořídil zboží již v zahraničí a měl povinnost při dovozu zboží do České republiky přiznat DPH, protože uskutečnil intrakomunitární dodávku PHM. Žalobce má však s ohledem na judikaturu správních soudů za to, že postup žalovaného je nesprávný.

[3] Žalovaný nedostatečně zjistil, zda a jakým způsobem měli dodavatelé možnost zasahovat do dopravy, např. zda měli možnost změnit místo určení, kde zboží mělo být propuštěno do režimu volného oběhu. Žalobce vyjádřil nesouhlas se zamítnutím výsledků svědků - jednatelů obchodních korporací, které mu dodávaly pohonné hmoty. Uvedl, že dle výpovědi svědka pana Ivo Svobody – jednatele společnosti Kont Fuel distribution s.r.o. (dále též „KFD“), přešlo vlastnictví v okamžiku proclení při propuštění zboží do volného oběhu. Tato výpověď je tedy v přímém rozporu se závěry žalovaného, který se k tomuto rozporu nijak nevyjádřil. Rámcová smlouva prokazuje úmysl smluvních stran týkající se převodu vlastnictví až v tuzemsku. Žalobce se dovolával zásady *in dubio mitius* a argumentoval tím, že jako jednu z indicií momentu nabytí vlastnického práva je třeba vzít v úvahu vyčíslení spotřební daně na daňových dokladech. Jestliže je totiž na všech daňových dokladech vyčíslena česká spotřební daň, tak to jednoznačně prokazuje, že okamžik přechodu vlastnictví musel nastat až v okamžiku, kdy se již PHM nacházely v tuzemsku, a proto tam byla správně vyčíslena i česká DPH. Pokud by k přechodu vlastnictví docházelo ještě v Rakousku, tak by na daňových dokladech musela být vyčíslena buď rakouská spotřební daň, a nebo by bylo zboží prodáno bez spotřební daně v případě prodeje v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Zatížení českou

pokračování

spotřební daní tedy prokazuje časový okamžik v řetězové dodávce, kdy bylo již zboží propuštěno do režimu volného oběhu a nacházelo se v tuzemsku. Proto bylo správně zatíženo českou DPH.

[4] Podle žalobce je postup žalovaného v rozporu s rozsudky NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, a ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 - 70. Žalovaný nerespektoval předchozí rozsudek NSS v této věci ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, když neprovedl žádné další dokazování. Nevypořádal se s řadou důkazů a neprovedl další důkazy, ačkoliv je žalobce požadoval a na základě shodných důkazů dospěl ke shodnému závěru jako v předchozím rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného je vnitřně rozporné.

[5] Krajský soud v Českých Budějovicích shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. Nepřisvědčil námitkám ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Za klíčové označil zodpovězení otázky, zda posuzované dodávky PHM mají povahu dodání zboží uvnitř společenství (tzv. intrakomunitární plnění) ve smyslu směrnice o DPH, resp. zákona o DPH, které je od této daně osvobozeno. Dále zmínil relevantní právní úpravu a judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu. Poté popsal schéma, v němž žalobce nakupoval PHM a ztotožnil se se závěry žalovaného, který považoval za rozhodné, že žalobce vystupoval coby organizátor přepravy, přepravoval zboží s úmyslem pořídit jej pro sebe, k převodu vlastnického práva došlo při nakládce, resp. v průběhu přepravy a riziko žalobce nesl již v momentu nakládky.

[6] Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobce, že žalovaný nedostal požadavkům vysloveným v rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016 - 176. Žalovaný nemusel v důsledku zrušení svého původního rozhodnutí doplnit svá skutková zjištění. Správní orgány dostatečně srozumitelně a podrobně vyjádřily důvodné pochybnosti o souladu předložených účetních dokladů se skutečností, tj. že žalobce ve skutečnosti nepřijal dodávky pohonných hmot s místem plnění v tuzemsku, nýbrž v jiném členském státě. Bylo tedy na žalobci, aby tuto pochybnost rozptýlil, což se mu však nepodařilo. Úkolem žalovaného po zrušení jeho původního rozhodnutí bylo primárně doplnění relevantního právního hodnocení skutkových zjištění. Této povinnosti dostal.

[7] Nebylo ani nutné provádět opakované výslechy svědků. Hodnocení žalobcem předložené rámcové smlouvy s KFD žalovaným je zcela příléhavé. Dle výpovědi svědka Ivo Svobody hradil žalobce kupní cenu v podstatě ihned po odběru PHM v JČS, čímž na něj přecházelo i vlastnické právo k nim. Taktéž podpůrné kritérium přechodu nebezpečí škody na věci nasvědčuje, že žalobce nabyt právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník již v Rakousku.

[8] Žalobce nemá pravdu, tvrdí-li, že žalovaný přisuzuje příliš velký význam samotné přepravě a její organizaci. Zjištění správních orgánů totiž jednoznačně nasvědčují závěru, že organizátorem přepravy byl právě žalobce. Doložené CMR listy ani pojistná smlouva ve výsledku nic nemění na posouzení otázky organizace přepravy. Byl to vždy žalobce, kdo určoval místo vykládky. Formální uzavření přepravní smlouvy nemá vliv na moment přechodu vlastnického práva, odpovědnosti za zboží či na od počátku přítomný úmysl

žalobce pořídit pohonné hmoty pro sebe, který je patrný již ze samotných objednávek a výpovědí členů představenstva žalobce. Závěr žalovaného, dle něhož bylo v posuzovaných transakcích místo plnění již v Rakousku, tak je odrazem komplexního posouzení okolností celého případu ve smyslu judikatury NSS a nikoli přílišným akcentováním samotného kritéria organizace přepravy. Žalobce se nemůže účinně domáhat aplikace zásady *in dubio pro mitius*, neboť tuto možnost SDEU vyloučil rozsudkem ve věci *HERST*.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž nejprve stejně jako již v žalobě popsal svoji obchodní činnost související s dodávkami PHM. Ke skutečnostem považovaným žalovaným za rozhodné, s nimiž se krajský soud ztotožnil, stěžovatel uvedl, že nepopisují situaci přesně. Není totiž pravdou, že by nebyla uzavřena přepravní smlouva. Uzavření přepravní smlouvy deklarují předložené dokumenty CMR, které žalovaný odmítá uznat. Na těchto dokumentech není stěžovatel nikde uveden jako příjemce, ale vždy pouze v pozici dopravce. Není pravdou, že by stěžovatel nesdělil, pro kterou osobu byly PHM přepravovány. Toto bylo jasně deklarováno v přepravních dokumentech a dodacích listech. Z bodu 2. 8 rámcové kupní smlouvy s dodavatelem KFD vyplývá vůle smluvních stran o místě nabytí zboží v tuzemsku. Místo zdanitelného plnění na území České republiky potvrzuje bod 5. 2. této smlouvy. Z bodu 5. 3 vyplývá odpovědnost prodávajícího za správné stočení na území ČR. Pokud byl prodávající zodpovědný za správné stočení v tuzemsku, nemohl stěžovatel nabýt vlastnictví, a to jak ekonomické, tak soukromoprávní na území JČS. Rovněž platba na bankovní účet probíhala ve shodný den jako propuštění do režimu volného oběhu, takže nepotvrzuje převod práva již v zahraničí. Z daňového dokladu podle § 5 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, vystaveného při propuštění do volného oběhu, tedy nepochybně na území ČR vyplývá, že stěžovatel byl stále ještě v pozici dopravce a příjemcem byla obchodní korporace TMTRUCK s.r.o. Obdobná skutečnost vyplývá z příloženého CMR. Žádný důkaz prokazující nabytí vlastnického práva v zahraničí neexistuje a všechny důkazy, které stěžovatel předložil, prokazují nabytí vlastnictví až v tuzemsku. Účelové hodnocení žalovaného je podle stěžovatele zřejmé z bodu 52 jeho rozhodnutí, když nepřihlíží k výpovědi svědka v částech podporujících tvrzení stěžovatele, ale za rozhodné bere jiné skutečnosti, kterými tuto výpověď popírá. Podle stěžovatele žalovaný hodnotí pouze ty důkazy, které jsou v neprospěch stěžovatele, a ty, které jsou v jeho prospěch, účelově opomíjí.

[10] Krajský soud v bodě 72 rozsudku uvedl, že žalovaný dospěl k závěru, že místo zdanitelného plnění je v Rakousku. Podle bodu 130 rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016 - 176 však musí pro takový závěr existovat racionální důvody. Žádné takové důvody, natož podložené důkazy však žalovaný nepředložil, pokud se pomine naložení zboží. Z kasační stížností napadeného rozsudku není zřejmé, zda důvod odmítnutí nároku na odpočet DPH je, že místo zdanitelného plnění bylo v Rakousku (bod 72), nebo zda stěžovatel neunesl důkazní břemeno (body 77 a 78). Toto rozlišení je přitom podstatné pro určení, koho tíží důkazní břemeno.

[11] Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že po zrušujícím rozsudku NSS nedoplnil

pokračování

daňové řízení, navržené výsledky svědků odmítl a na základě zcela shodných důkazů pouze přeformuloval svoje odůvodnění. Podstata neuznání nároku na odpočet z důvodů místa zdanitelného plnění mimo tuzemsko zůstala shodná, stejně jako hodnocení důkazů. Kdyby toto postačovalo, pak by neměl Nejvyšší správní soud důvod rušit původní rozhodnutí žalovaného, neboť kompletní spis měl při rozhodování k dispozici.

[12] Žalovaný nesprávně hodnotil svědecké výpovědi. Svědek Ivo Svoboda, který uvedl, že k okamžiku přechodu vlastnictví mělo dojít okamžikem vyclení, navázal na skutečnost, že pohonné hmoty byly ve vlastnictví společnosti Garantrans s. r. o., a protože dle krajského soudu toto není pravda, byla výpověď zpochybněna. Soud se ovšem nezabýval tím, že o žádné vyclení se jednat nemohlo, protože se jednalo o zboží z Evropské unie a nikoli o zboží ze třetích zemí. Svědek zjevně používal slangový výraz, kdy měl na mysli propuštění do režimu volného oběhu prováděný celní správou. Převod vlastnictví navazoval na tento okamžik a samotný fakt, zda společnost Garantrans s. r. o. byla vlastníkem v řetězci, či zboží jenom propouštěla do volného režimu, není podstatný. Ostatně tuto skutečnost ani nemusel svědek vědět, protože obchodní řetězec mu nebyl znám. Podstatné je, že svědek označil jednoznačně okamžik, kdy přešlo vlastnictví, a to v tuzemsku. Není vinou stěžovatele, že řízení trvá více než 10 let. Měly být provedeny opakované výsledky těchto svědků, při kterých by bylo zjištěno, co přesně těmito vyjádřeními svědci mysleli. Uvedený postup je v rozporu s rozsudkem NSS č. j. 7 Afs 128/2006 - 67, který se zabýval odmítnutím výsledku svědků.

[13] Z dokumentu *Dožádání Garantrans* Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 12. 1. 2012 vyplývá, objednavatelem u této společnosti nebyl stěžovatel. Stěžovatel nemohl být pouhým naložením PHM v pozici jejich vlastníka (body 42 a 43 rozsudku NSS č. j. 4 Afs 146/2020 - 67).

[14] Dodavatel odvedl daň v tuzemsku, což je zřejmé z odpovědi na dožádání ze dne 6. 12. 2012, č. j. 17450/12/057932203788 (jedná se o odpověď na dožádání Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi ze dne 6. 2. 2012, pozn. soudu), ve kterém správce daně potvrzuje, že společnost Benaft P spol. s r.o., nenakupuje zboží v Rakousku ani v jiném členském státě. Veškeré faktury stěžovateli má zahrnuty v daňové evidenci a daň byla odvedena. Potom platí premisa uvedená na konci bodu 48 rozsudku NSS č. j. 4 Afs 146/2020 - 67, že pokud dodavatel pořídil zboží v tuzemsku, musel i stěžovatel pořídít toto zboží v tuzemsku. Bod 58 cit. rozsudku posuzuje skutkově shodné okolnosti. Stěžovatel nemohl určit místo a datum nakládky, byl omezen nabídkou dodavatele. Pokud akceptoval nějakou nabídku, musel při dopravě splnit veškeré podmínky stanovené dodavatelem. Byl tedy v klasickém postavení přepravce, nikoli vlastníka zboží. Protože oba dodavatelé zatížili dodání českou DPH, k dodávce docházelo v tuzemsku. Byť je judikováno, že režim spotřební daně nesouvisí s režimem DPH, tak z toho, že zboží bylo zatíženo českou spotřební daní, je nutné posoudit minimálně úmysl smluvních stran, tj. že zboží se při prodeji nacházelo v tuzemsku, protože jinak by nemohlo být zatíženo českou spotřební daní. Zatížení českou DPH i českou spotřební daní ukazuje na úmysl smluvních stran, kterým deklarovali, že přechod vlastnictví probíhá v tuzemsku. Pokud by stěžovatel nabyt vlastnictví k pohonným hmotám v zahraničí, tak by je musel nakoupit s rakouskou spotřební daní, což vylučuje úřední záznam ze dne 28. 11. 2013,

č. j. 1930666/13/2201-05405-301807, který uvádí zjištění rakouské finanční správy, že o dodávkách stěžovatele nemá žádné informace.

[15] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel zdůraznil, že ve věcech rozhodnutých NSS rozsudky č. j. 4 Afs 146/2020 - 67 a č. j. 10 Afs 112/2021 - 79 se jednalo o pořízení PHM od stejného dodavatele, jako v jeho případě, tj. KFD. Stěžovatel přiložil rámcovou kupní smlouvu mezi KFD a jedním z jeho odběratelů a zdůraznil, že z ní vyplývá, že tato společnost používala typizovanou smlouvu a postupovala shodně u všech odběratelů. Tím zároveň stěžovatel vyvrací názor žalovaného, že smlouva byla sepsána účelově až dodatečně. Dne 14. 10. 2021 proběhl výslech jednatele KFD ve věci jiného daňového subjektu ve skutkově shodné věci, při které její jednatel potvrdil, že se svými dodavateli postupoval podle čl. 5. 2. smlouvy, tj. shodného článku, jaký má smlouva se stěžovatelem, a zboží vždy nabýval a posléze prodával výhradně na území České republiky. Dle výpovědi takto postupoval i v případě stěžovatele a řádně uhradil DPH z těchto plnění. Žalovaný nikdy nezpochybnil místo zdanitelného plnění v tuzemsku. Žalovaný tak chce od stěžovatele vybrat daň, kterou již prokazatelně vybral od jeho dodavatele.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel s tvrzením, že nesl náklady na dopravu, přichází účelově poprvé až v kasační stížnosti. Uvedené netvrdil ani v žalobě a nevyplývá to ani ze spisového materiálu. Naopak na daňových dokladech od dodavatelů je uvedeno, že se fakturuje za dodávku PHM a ani v následujících poznámkách na faktuře k PHM není uvedeno nic o tom, že by v ceně byla zahrnuta doprava. Členové statutárního orgánu stěžovatele vypověděli, že dopravu realizoval stěžovatel vždy sám pro sebe. Z účetnictví stěžovatele je patrné, že nikomu z ostatních obchodníků přepravní služby neúčtoval. K dokumentům CMR žalovaný uvedl, že se v nich sice stěžovatel objevuje, avšak nevyplývá z nich, pro koho měl zboží přepravovat. Stěžovatel se snaží relativizovat zjištění ohledně pokynů, které udělovali zástupci stěžovatele vlastním zaměstnancům. Podle žalovaného však ze skutečnosti, že zástupci stěžovatele udělovali pokyny vlastním řidičům přepravujícím PHM, lze dovodit, že stěžovatel mohl PHM reálně užívat a skrze pokyny svým řidičům působit i na faktickou držbu PHM. Stěžovatel nejmenoval žádnou osobu, pro kterou konkrétně realizoval přepravu, či jakým způsobem měl přepravu dohodnutou. Stěžovatel pouze odkázal na listiny obsažené ve spise (CMR listy a další), kde je pro jednu transakci uvedeno několik různých společností. Samotní zástupci stěžovatele přitom vypověděli, že PHM přepravovali pro sebe, nikoliv pro jinou společnost. Ze zjištěných skutečností vyplývá, že k nabytí vlastnického práva k PHM došlo již v průběhu či po nakládce, nikoli až následně při propuštění PHM do volného oběhu či v místě určení, jak se snaží podsouvat stěžovatel.

[17] Stěžovatel zkresluje hodnocení svědeckých výpovědí dodavatelů stěžovatele uvedené v bodě 52 rozhodnutí žalovaného. Za stěžejní žalovaný označil, že svědci byli vyslechnuti a v daňovém řízení dotázáni na okolnosti předmětných dodávek velmi podrobně. Rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 113/2020 - 43 byl hodnocen obchodní model v zásadě stejný jako v posuzované věci. Úmysl získat PHM pro svou ekonomickou činnost je u stěžovatele zcela zřejmý. To potvrdili rovněž statutární orgány stěžovatele. Rovněž závěry rozsudku NSS ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020 - 69, hovoří ve prospěch závěrů žalovaného, neboť z bodů 37 až 39 toho rozsudku plyne, že kritérium organizace

pokračování

přepravy je primárním (nikoli však jediným) východiskem při posuzování otázky okamžiku přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Z předchozího zrušujícího rozsudku NSS v této věci a rozsudku SDEU ve věci C-414/17, *AREX CZ*, vyplývá, že i mezi českými subjekty může dojít k převodu vlastnického práva ke zboží i mimo území ČR. Ohledně vyčíslení české spotřební daně na dokladech žalovaný uvedl, že to může svědčit toliko o okamžiku vystavení daňového dokladu. Není rozhodný ve vztahu k právu nakládat se zbožím jako vlastník, ani k tomu, kdy zboží nabyl stěžovatel.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení, kdy na stěžovatele přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník. Stěžovatel je přesvědčen, že se místo zdanitelného plnění nacházelo v tuzemsku, kdežto správní orgány a krajský soud dospěly k závěru, že místo zdanitelného plnění bylo v Rakousku, kde na stěžovatele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, a nemá tudíž u předmětných plnění (dodávek PHM) nárok na odpočet DPH.

[21] Podle § 7 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“), *místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.*

[22] Podle odst. 2 téhož ustanovení, *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 daňová povinnost při dovozu zboží.*

[23] Podle § 13 odst. 1 ZDPH *dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.*

[24] Jak vyplývá z judikatury SDEU, pojem dodání zboží „*neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem,*

jako by byla vlastníkem tohoto majetku“ (rozsudek ze dne 8. 2. 1990 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 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 (...). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci“.

[25] K argumentaci stěžovatele, že předložené dokumenty CMR svědčí o uzavření smlouvy o přepravě a o tom, že stěžovatel vystupoval toliko v pozici dopravce pro příjemce na těchto dokumentech uvedené, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatel je na CMR listech, které předložil k doplnění odvolání ze dne 19. 6. 2019, vskutku uveden jako dopravce a předložené CMR listy skutečně představují doklad o uzavření přepravní smlouvy, neboť dle čl. 4 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) je nákladní list dokladem o uzavření přepravní smlouvy. Na CMR listech je uveden odesílatel, dopravce (stěžovatel) a oprávněný příjemce. Stěžovatel dále poukazuje na rámcovou kupní smlouvu uzavřenou mezi stěžovatelem jakožto kupujícím a KFD jakožto prodávajícím ze dne 1. 9. 2009, v jejímž čl. 2. 8 je uvedeno, že prodávající (KFD) *prohlašuje, že prodávané zboží nakoupil na daňovém území ČR s veškerým daňovým zatížením a jako takové je dále prodává Kupujícímu*. V čl. 5. 2. Rámcové kupní smlouvy je mimo jiné uvedeno, že „*místem určení dodání zboží je provozovna Kupujícího, výdejní terminál nebo jiné úložiště na území České republiky zvolené kupujícím v příslušné objednávce z možných míst dodání zboží...*“ V čl. 5. 3 této smlouvy je uvedeno, že „*při dopravě zajišťované Prodávajícím zodpovídá za správné přetočení produktu do označeného místa Prodávající*“,

[26] Nejvyšší správní soud vychází i z toho, že v bodě 54 rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, konstatoval, že „*rozsudkem ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, sice nejvyšší soudní instance EU (tehdy EHS) upřednostnila při výkladu pojmu právo nakládat se zbožím jako vlastník faktické dodání zboží před čistě civilistickým chápáním převodu vlastnického práva, jehož podmínky se v různých členských zemích mohou lišit. Nelze však odhlížet od toho, že Soudní dvůr se v tomto rozsudku zabýval velmi specifickou otázkou převodu (dodání) nemovitostí. Rozhodně nelze z rozsudku Soudního dvora dovozovat, že na smluvních ujednáních mezi jednotlivými články převodu a jejich vůli vůbec nezáleží. Naopak, jak vyplývá z citovaného rozsudku ve věci Euro Tyre Holding BV proti v Staatssecretaris van Financiën, musí být zohledněny záměry kupujícího v okamžiku dodání zboží, lze-li je zjistit.*“

[27] Výše uvedené CMR listy a ustanovení rámcové kupní smlouvy by sice nasvědčovaly závěru, že stěžovatel nebyl v průběhu dopravy PHM jejich vlastníkem, jelikož vystupoval toliko jako jejich dopravce, resp. že k převodu vlastnického práva k PHM došlo na území České republiky. Pro správné posouzení věci však Nejvyšší správní soud považuje za rozhodující, že v průběhu správního řízení byla zjištěna celá řada skutečností, jež

pokračování

ve svém souhrnu prokazují, že k převodu vlastnického práva k PHM došlo na území Rakouska. Žalovaný tyto skutečnosti podrobně popsal v odůvodnění svého rozhodnutí a při posouzení věci z nich vycházel.

[28] Jedná se faktický průběh transakcí, kdy stěžovatel na území Rakouska převzal PHM přímo na terminálu v rafinérii a zajistil vlastními dopravními prostředky jejich přepravu z rafinérie v Rakousku. Stěžovatel tedy pro PHM do Rakouska sám přímo fyzicky přijel a přepravil je do předem daného místa určení v ČR (svého vlastního provozu). Dodávka PHM se odehrála v řetězci s jediným pohybem zboží. Správce daně dále zjistil, že subjekty v řetězci vystupující dle předložených dokladů formálně jako nabyvatelé PHM byly nekontaktní společnosti, což vedlo k pochybnostem, zda se plnění deklarovaná stěžovatelem na vstupu uskutečnila jím deklarovaným způsobem. Tyto pochybnosti zvýrazňovalo, že zboží bylo v posuzovaném řetězci přepravováno několika subjekty mezi sebou za situace, kdy nebyl zřejmý účel a ekonomický smysl zapojení většiny článků řetězce do popsaného obchodního modelu, neboť jejich role neměla žádné racionální ekonomické či technické opodstatnění, krom oprávněného příjemce GARATRANS s.r.o., který však PHM fakticky ani dokladově nikdy nenabyl a v řetězci figuroval pouze z pozice plnění povinností režimu spotřební daně. Tyto subjekty předmětné zboží nikdy neměly v držení (fakticky na něj nepůsobily), ani se žádným způsobem nepodílely na přepravě, a to ani finančně. Stěžovatel v e-mailových objednávkách PHM uváděl, že si jejich odběr zajistí vlastními vozy. Zástupci stěžovatele svým řidičům sdělili místa nakládky a dávali jim pokyny k místu určení vykládek PHM. Stěžovatel nesl náklady za dopravu zboží a z jeho účetnictví je patrné, že nikomu z ostatních obchodníků žádné přepravní služby neúčtoval, což koresponduje s tím, že ostatní obchodníci neměli se stěžovatelem uzavřené přepravní smlouvy a PHM přepravovala pouze vozidla stěžovatele. Přeprava PHM tedy byla plně v režii stěžovatele, který tak byl organizátorem přepravy PHM z jiného členského státu a zároveň nabyvatelem těchto dodávek PHM. Žalovaný dále poukázal na záměr stěžovatele, kdy členové statutárního orgánu stěžovatele v rámci protokolu ze dne 21. 3. 2012, č. j. 135025/12/077930301807, zmínili, že jim chodily nabídky na odběr PHM a zboží objednávali e-mailem či telefonicky od svých dodavatelů. Na otázku, jakým způsobem byl určen den dodání zboží – PHM na objednávce, uvedli k dodavateli KFD, že při objednávce věděli den, kdy se dodání uskuteční, na který den PHM potřebují, po té už se upřesnilo pouze místo dodání. K dodavateli Benaft P spol. s r.o. uvedli, že věděli, kdy potřebují PHM a na ten den objednávali. V čl. 3. 2 rámcové kupní smlouvy mezi stěžovatelem a KFD je uvedeno, že smluvní strany sjednaly výhradu vlastnictví tak, že zboží zůstává v majetku prodávajícího až do úplného zaplacení faktury, kterou je kupujícímu vyúčtována kupní cena zboží. Z výsledku KFD vyplynulo, že stěžovatel hradil PHM po jejich odběru, kdy řidič většinou poslal sms s údaji, na základě níž vystavil dodavatel fakturu, kterou stěžovatel ihned uhradil. To je ve shodě s výpisy z bankovního účtu, kdy peníze za účet dodavatele byly od stěžovatele připsány ve stejný den, ve kterém byla faktura vystavena, což byl den nakládky PHM. Členové představenstva stěžovatele do cit. protokolu ze dne 21. 3. 2012 dále uvedli, že neznají společnosti BURLEY s.r.o., TM TRUCK s.r.o., PROFIKREDIT s.r.o., BORE s.r.o., TOP TEN DEVELOPMENT s.r.o. a CLLARUSS GALL s.r.o., které figurovaly v obchodním řetězci, a uvedli také, že stěžovatel neuskutečňoval pro společnost KFD a Benaft P spol. s r.o. služby přepravce.

[29] Po celkovém posouzení všech uvedených skutečností má Nejvyšší správní soud stejně jako žalovaný a krajský soud za to, že faktické okolnosti dodání PHM ve svém souhrnu svědčí o tom, že na stěžovatele přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník již v Rakousku při nakládce PHM, resp. bezprostředně po ní, a vyvrací argumentaci stěžovatele, v níž s poukazem na rámcovou smlouvu a CMR listy dovozuje, že místo plnění bylo v České republice. Je totiž zřejmé, že stěžovatel od počátku přepravy (kterou organizoval, prováděl a hradil) ovlivňoval osud přepravovaných PHM – rozhodoval o tom, kdy, odkud, jak a kam budou přepraveny, přičemž pohonné hmoty pořídil a přepravoval do České republiky za účelem výkonu své vlastní ekonomické činnosti. Fakticky tak s PHM od počátku nakládal jako jejich vlastník. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že byl pouze v postavení dopravce, nikoli vlastníka zboží a že žádný důkaz prokazující nabytí vlastnického práva v zahraničí neexistuje a všechny důkazy, které stěžovatel předložil, prokazují nabytí vlastnictví až v tuzemsku. Výše uvedený závěr o místě zdanitelného plnění ostatně koresponduje se závěrem uvedeným v bodě 78 rozhodnutí SDEU v této věci (rozsudek SDEU ze dne 19. 12. 2018, ve věci C-414/17, *AREX CZ*), v němž konstatoval, že „ze skutečností ve spise, jež má k dispozici Soudní dvůr, vyplývá, že společnost Arex poté, co pořídila pohonné hmoty dotčené ve věci v původním řízení od svých českých smluvních partnerů, získala tyto pohonné hmoty do držení, když je v Rakousku naložila do svých cisteren před tím, než je vlastními dopravními prostředky přepravila z Rakouska do České republiky. Z těchto skutečností mimoto vyplývá, že k převodu vlastnictví k tomuto zboží ve smyslu českého soukromého práva na společnost Arex podle všeho došlo touto nakládkou. S výhradou ověření předkládajícím soudem tedy z těchto skutečností podle všeho vyplývá, že k jediné přepravě uvnitř Společenství došlo po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Arex, takže jako pořízení uvnitř Společenství musí být kvalifikována pořízení poslední uvedenou společností.“

[30] K poukazu stěžovatele na bod 5. 3 rámcové kupní smlouvy s KFD, Nejvyšší správní soud konstatuje, že u posuzovaných plnění prodávající (KFD) přepravu nezajišťoval, jelikož přepravu zajišťoval sám stěžovatel (ve smlouvě označený jako kupující) vlastními prostředky (cisternami) a na vlastní účet. Dopravu provedenou kupujícím (stěžovatelem) bod 5. 1. Rámcové kupní smlouvy označuje jako dopravu vlastní a tato doprava není v bodu 5. 3 rámcové kupní smlouvy vůbec zmíněna. Podle Nejvyššího správního soudu tak z uvedených ustanovení rámcové kupní smlouvy nevyplývá, že by mohlo dojít k situaci, kdy prodávající zajistí dopravu prostřednictvím kupujícího. K čl. 5. 3 předmětné rámcové smlouvy, z něhož stěžovatel dovozuje, že pokud byl prodávající zodpovědný za správné stočení v tuzemsku, nemohl stěžovatel nabýt vlastnictví v Rakousku, a to jak ekonomické tak civilně právní, proto zdejší soud konstatuje, že nevyvrací zjištěné faktické okolnosti dodání PHM, jež ve svém souhrnu vedou k závěru, že na stěžovatele přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník již v Rakousku. Toto ustanovení totiž na posuzované transakce vůbec nedopadalo. V případě stěžovatelem zmíněných bodů 2. 8 a 5. 2. rámcové kupní smlouvy má Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené skutečnosti za to, že se jedná stejně jako v případě CMR listů o důkaz toliko formální povahy, který neodpovídá popsanému faktickému průběhu transakcí.

[31] Závěr o místě zdanitelného plnění nevyvrací ani argumentace stěžovatele, že platba na bankovní účet probíhala ve shodný den, jako propuštění do režimu volného oběhu

pokračování

a že z daňového dokladu podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních vystaveného při propuštění do volného oběhu, tedy nepochybně na území ČR, vyplývá, že stěžovatel byl stále ještě v pozici dopravce. Výše již zmíněný faktický průběh plateb, kdy peníze na účet dodavatele byly od stěžovatele připsány ve stejný den, kdy proběhla nakládka PHM, totiž svědčí o tom, že k platbě došlo již průběhu nakládky či bezprostředně po ní, a platba za PHM tedy nebyla vázána na propuštění PHM do volného oběhu či dodání zboží na místo určení. V případě dokladu podle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních je tedy situace stejná jako v případě rámcové kupní smlouvy a CMR listů, tj. jedná se o formální listinný důkaz, jehož obsah neodpovídá souhrnu zjištěných faktických okolností ohledně dodání předmětných PHM.

[32] Hodnocení výpovědi svědka Ivo Svobody (jednatele KFD) v bodě 52 rozhodnutí žalovaného nepovažuje Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatele za účelové, neboť žalovaný výpověď tohoto svědka popsal a vypořádal se s ní, včetně části výpovědi, jíž se stěžovatel dovolává (v níž v souvislosti s otázkou přechodu odpovědnosti a rizik svědek uvedl, že vlastnické právo přechází u všech zapojených obchodníků při uvolnění zboží do volného oběhu). Žalovaný poukázal na zjištěné skutečnosti a rozpor tvrzení svědka s ustanoveními rámcové smlouvy týkajícími se převodu vlastnického práva ke zboží a se zjištěným skutkovým stavem. Za přílehlavý považuje Nejvyšší správní soud závěr žalovaného uvedený v bodu 52 napadeného rozhodnutí, kdy s poukazem na skutečnost, že peníze na účet dodavatele byly od stěžovatele připsány ve stejný den, ve kterém byla faktura vystavena, což byl zároveň den nakládky PHM, konstatoval, že k převodu vlastnictví k PHM došlo již po nakládce, nikoliv až následně při propuštění PHM do volného oběhu či v místě určení, jak tvrdí stěžovatel.

[33] Nejvyšší správní soud dále ve shodě s krajským soudem konstatuje, že věrohodnost výpovědi svědka Ivo Svobody zpochybňuje skutečnost, že své tvrzení navázal na předpoklad, že pohonné hmoty byly ve vlastnictví společnosti, která je uváděla do volného oběhu. Tuto činnost uskutečňovala společnost GARANTRANS s.r.o., která však v obchodním řetězci nikdy jako odběratel pohonných hmot nevystupovala. Krajský soud dále přílehlavě v bodu 81 napadeného rozsudku konstatoval, že uvedený svědek zároveň vypověděl, že průběh transakcí byl specifikován v rámcové smlouvě, která však převod vlastnictví vázala výhradně na zaplacení kupní ceny, a nikoli uvolnění zboží do volného oběhu (bod 3.2 této smlouvy). Krajský soud správně navázal, že závěr uvedený v bodu 52 rozhodnutí žalovaného, že uvedené tvrzení svědka je v rozporu s rámcovou smlouvou, je tudíž zcela správný. Výtku stěžovatele vůči krajskému soudu, že se nezabýval tím, že o žádné „vyclení“ (jak uvedl svědek Ivo Svoboda) se jednat nemohlo, nepovažuje Nejvyšší správní soud za opodstatněnou, neboť krajský soud správně vycházel z toho, že tento svědek měl na mysli právě propuštění do režimu volného oběhu, což ostatně také stěžovatel uvádí v kasační stížnosti.

[34] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že žalovaný hodnotil pouze ty důkazy, které jsou v neprospěch stěžovatele, a ty, které jsou v jeho prospěch, účelově opomenul. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že při posouzení věci zohlednil a vypořádal tvrzení stěžovatele, která vznesl na svou obranu. Stěžovatel ostatně nezmiňuje žádné konkrétní důkazy, které žalovaný opomenul.

[35] S ohledem na výše uvedený výčet faktických okolností svědčících ve svém souhrnu o tom, že místo plnění bylo v Rakousku, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou námitku, že pro tento závěr krajského soudu nebyly při pomnutí naložení zboží dány racionální důvody ve smyslu bodu 130 rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016 - 176. V posuzované věci nebyla organizace dopravy jediným kritériem, na základě kterého určily správní orgány místo zdanitelného plnění, a proto není přiléhavý poukaz stěžovatele na body 42 a 43 rozsudku č. j. 4 Afs 146/2020 - 67, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné vyslovil, že organizace dopravy nemůže být jediným kritériem pro určení intrakomunitárního plnění. V návaznosti na výše uvedené se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s názorem krajského soudu uvedeným v bodu 95 napadeného rozsudku, že výsledný závěr žalovaného, dle něhož bylo v posuzovaných transakcích místo plnění již v Rakousku, je odrazem komplexního posouzení okolností případu ve smyslu judikatury NSS a SDEU, a nikoli přílišným akcentováním samotného kritéria organizace přepravy.

[36] Pokud stěžovatel dále namítl, že z napadeného rozsudku není zřejmé, zda důvod odmítnutí nároku na odpočet DPH spočívá v tom, že místo zdanitelného plnění bylo v Rakousku (bod 72), nebo zda stěžovatel neunesl důkazní břemeno (body 77 a 78), Nejvyšší správní soud mu nepřisvědčil. Krajský soud se ztotožnil s posouzením věci žalovaným, tj. i se závěrem žalovaného, že místo zdanitelného plnění bylo v Rakousku, a konstatoval, že správce daně unesl důkazní břemeno ohledně pochybnosti o správnosti údajů, které stěžovatel tvrdí, přičemž stěžovateli se nepodařilo pochybnosti správce daně rozptýlit. K uvedenému postačuje uvést, že tyto závěry krajského soudu si neprotiřečí, nýbrž spolu korespondují a vzájemně se doplňují.

[37] Důvodná není ani námitka, že žalovaný po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu nedoplnil daňové řízení o nová skutková zjištění, navržené výslechy svědků odmítl a na základě zcela shodných důkazů pouze přeformuloval svoje odůvodnění. Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016 v této věci v bodě 126 vyslovil, že „nemůže v tuto chvíli ověřit, zda k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník na stěžovatelku došlo při nakládce pohonných hmot v Rakousku, jak uvedl SDEU v bodě 78 rozsudku AREX CZ, neboť takové posouzení musí v první řadě provést řádně žalovaný. V této souvislosti je vhodné připomenout, že Soudní dvůr naznačil, že se mu v projednávané věci jeví jako místo plnění Rakousko, nicméně s výhradou ověření této úvahy předkládajícím soudem. Nejvyšší správní soud však není v kasačním řízení povolán k tomu, aby celé posouzení této klíčové právní otázky včetně souvisejícího dokazování provedl na místo žalovaného. Úkolem správních soudů není nahrazovat úvahy správních orgánů a domýšlet za ně důvody jejich rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 As 267/2015 - 57). Při přezkumu rozhodnutí správního orgánu nemůže soud dotvářet a domýšlet jeho odůvodnění. Tím by totiž zcela popřel svou roli přezkumného orgánu, jehož řízení je založeno na rovnosti účastníků (čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod), viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 9 As 87/2016 - 29.“

[38] Z uvedeného je zřejmé, že důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného byly především nedostatky v odůvodnění a právním posouzení věci, nikoli při zjišťování skutkového stavu. Ostatně také SDEU již na základě dříve zjištěného skutkového stavu naznačil, že se mu v projednávané věci jeví jako místo plnění Rakousko. Výše již bylo

pokračování

konstatováno, že žalovaný zjistil dostatek skutečností svědčících o tom, že místo plnění bylo v Rakousku. Nebylo tedy potřeba podrobněji zjišťovat skutkový stav např. opakovanými výsledky svědků, jak se toho domáhá stěžovatel. Žalovaný tento postup řádně zdůvodnil v bodě 83 svého rozhodnutí, v němž poukázal na skutečnost, že svědci Ivo Svoboda – jednatel KFD, Ing. Radek Puknar – jednatel společnosti Benaft P spol. s r. o., Jiřina Hájková – bývalá jednatelka společnosti CLLARUSS GALL s. r. o. byli na okolnosti předmětných dodávek podrobně dotazováni, a opakování daných výpovědí proto vyhodnotil jako nadbytečné, s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Je třeba vzít v úvahu i nyní (tj. v době vydání napadeného rozhodnutí žalovaného) již značný časový odstup od posuzovaných zdaňovacích období, mající negativní vliv na schopnost svědků o věci vypovídat. Žalovaný dále v této souvislosti přílehavě poukázal na skutečnost, že u ostatních dodavatelů nebylo možné ověřit okolnosti uskutečněných obchodů pro jejich nekontaktnost. Postup žalovaného nebyl v rozporu s rozsudkem NSS č. j. 7 Afs 128/2006 - 67, na který poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti, jelikož se v posuzované věci nejednalo o situaci, kdy by výslech svědků byl v podstatě jediným důkazním prostředkem. Svědci navíc již vyslechnuti byli.

[39] K poukazu stěžovatele na výsledek dožádání Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 12. 1. 2012 Nejvyšší správní soud uvádí, že při místním šetření v rámci dožádání dožádání správce daně mimo jiné zjistil od Ing. Petra Juřeny – ředitele a zástupce společnosti GARANTRANS s. r. o., že tato společnost neměla v roce 2009 a 2010 žádné obchodní vazby na stěžovatele. Stěžovateli tudíž lze přisvědčit, že u této společnosti neobjednával zboží, což však nemá vliv na výše uvedený závěr, že faktické okolnosti případu ve svém souhrnu svědčí o tom, že místo zdanitelného plnění bylo v Rakousku.

[40] Stěžovatel dále upozorňoval na odpověď na dožádání Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi ze dne 6. 2. 2012. Nejvyšší správní soud k tomu zjistil ze spisu, že v odpovědi je skutečně uvedeno, že daňový subjekt Benaft P spol. s r. o. v Rakousku ani v jiném členském státě pohonné hmoty nenakupoval, vystavil dožadované faktury na stěžovatele, má je zahrnuté v evidenci pro daňové účely a daň byla v daných zdaňovacích obdobích odvedena. Zároveň je však v této odpovědi na dožádání uvedeno, že daňový subjekt Benaft P spol. s r. o. zboží nevidí, nepřejímá a nemůže také předat, je formálně začleněn v řetězci plátců, a kdo všechno je před ním a kdo za ním, nebylo možné se zárukou zjistit. Pouze dodavatel a odběratel jsou jednoznačně identifikovatelní, ale v jakém rozsahu jsou zapojeni v řetězcích, není známo. Nejvyšší správní soud dále přihlédl ke svědecké výpovědi Ing. Radka Puknara, jednatele společnosti Benaft P spol. s r.o., zachycené v protokolu ze dne 27. 8. 2012, č. j. 251451/12/057932202084, v níž uvedl, že v roce 2010 uskutečnil se stěžovatelem pět obchodů. Místo uskladnění PHM bylo Shell Linz v Rakousku, dodavatel KFD, dopravu zajišťoval stěžovatel, dodáno bylo stěžovateli, místo dodání nebylo svědkovi známo. V roce 2010 probíhaly platby po nakládkce ve skladu v Linci v Rakousku tak, že řidič svědkovi odeslal SMS, kde bylo uvedené množství naloženého zboží a číslo dodacího listu. Na základě této SMS svědek vystavil fakturu stěžovateli, která byla následně proplacena bankovním převodem. Převahu pro společnost Benaft P spol. s r.o. zajišťoval stěžovatel vlastními cisternami. Riziko škody na zboží nesl stěžovatel v momentu nakládky ve skladu.

[41] S přihlédnutím k výše uvedenému celkovému popisu obchodního řetězce dožádaným správcem daně a k obsahu výše uvedené svědecké výpovědi jednatele Benaft P spol. s r. o., která zcela koresponduje se shora již popsáním způsobem přepravy a nabytí PHM stěžovatelem, jež svědčí pro závěr, že k převodu vlastnického práva došlo na území Rakouska, má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovatelem zmíněná skutečnost, že jeho dodavatel - daňový subjekt Benaft P spol. s r. o. v Rakousku ani v jiném členském státě pohonné hmoty nenakupoval a daň (DPH) odvedl, nevyvrací výsledný závěr, že místo zdanitelného plnění bylo v Rakousku.

[42] K poukazu stěžovatele na rozsudek č. j. 4 Afs 146/2020 - 67, Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že v tomto rozsudku byla posuzována zákonnost zajišťovacích příkazů, nikoli vyměření (resp. doměření) daně z přidané hodnoty, tedy se jednalo o situaci, kdy nebyl ještě přesně zjištěn skutkový stav věci. Mimoto veškerá judikatura, které se stěžovatel dovolává, vydaná před rozhodnutím SDEU ve věci *AREX CZ* je použitelná pouze omezeně, neboť Soudní dvůr v tomto rozsudku upřesnil a dále rozvinul svou judikaturu týkající se intrakomunitárního pořízení zboží. Ve věci sp. zn. 4 Afs 146/2020 nebylo spolehlivě zjištěno, že by stěžovatelka od některého z předchozích vlastníků (ať již jde o původního vlastníka nebo o další dodavatelské subjekty v řetězci) nabyla na území JČS právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastníkem, tedy možnost tyto pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. Správce daně tuto skutečnost dovodil pouze ze skutečnosti, že stěžovatelka telefonicky objednávala u společnosti 2K Group přepravu pohonných hmot z jiných členských států EU, zvolila místo určení v České republice a následně uhradila náklady přepravy (bod 43 tohoto rozsudku). Skutkové okolnosti v nyní posuzované věci jsou tak odlišné od věci, již se zabýval NSS v rozsudku č. j. 4 Afs 146/2020 - 67. Zřetelný rozdíl je patrný v organizaci přepravy, kdy v posuzované věci to byl stěžovatel, kdo převzal v Rakousku PHM a vlastními prostředky (cisternami) je přepravil do České republiky, přičemž dopravu nikomu nefakturoval.

[43] Stěžovatel se dále dovolával zatížení zboží českou spotřební daní. K tomu postačuje uvést, že z rozsudku SDEU ve věci *AREX CZ* vyplývá, že pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží, není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň. K tvrzení stěžovatele, že zatížení českou DPH i českou spotřební daní jednoznačně ukazuje na úmysl smluvních stran, kterým deklarovaly, že převod vlastnictví probíhá v tuzemsku, Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené konstatuje, že v posuzované věci tomu tak není, neboť výše uvedené objektivní okolnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatel nabyl právo disponovat s věcí jako vlastní v Rakousku. Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, *INDIPA*, bod 34). Relevantní není ani poukaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021 - 79. Ten byl vydán ve věci, v níž orgány finanční správy na rozdíl od nyní posuzované věci nevycházely z dostatečně zjištěného skutkového stavu.

[44] Rámcovou smlouvou mezi KFD a jiným jeho odběratelem (Ing. Martin Divišek s. r. o.) a výpovědi jednatele KFD ze dne 14. 10. 2021, na které poukazuje stěžovatel

pokračování

v doplnění kasační stížnosti, se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, jelikož stěžovatel tyto skutečnosti uplatnil poprvé až v kasační stížnosti, a Nejvyšší správní soud k nim proto jako ke skutkovým novotám dle § 109 odst. 5 s. ř. s. nepřihlížel. Řízení o kasační stížnosti jakožto mimořádném opravném prostředku proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu je totiž řízením, v němž stěžovatel může uplatňovat pouze ty právní důvody, které již uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, pokud tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Tato zásada platí dle § 109 odst. 5 s. ř. s. i pro uplatňování skutkových novot, tedy skutečností, které jsou uplatňovány až poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, č. 419/2004 Sb. NSS).

[45] Pouze pro úplnost tak zdejší soud konstatuje, že i tyto stěžovatelem zmíněné skutečnosti (tj. i stěžovatelem opětovně zmíněný čl. 5. 2 smlouvy, který je obsažen i v rámcové smlouvě mezi KFD a stěžovatelem) nevyvrací závěr plynoucí ze zjištěného faktického průběhu posuzovaných transakcí, z něž plyne, že stěžovatel nabyl právo s věcí nakládat jako s vlastní v jiném členském státě (Rakousku). Jednatel KFD Ivo Svoboda byl vyslechnut v nyní posuzované věci jako svědek a jeho výpověď byla správními orgány řádně vyhodnocena, jak již bylo uvedeno výše.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[46] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[47] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 15. listopadu 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu