

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malík a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **LEDOPA GROUP s.r.o.**, se sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou, zast. JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem se sídlem Malé náměstí 124/15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2019, č. j. 34908/19/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 1. 2021, č. j. 62 Af 79/2019 - 110,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

## I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) vydal na základě daňové kontroly dne 9. 12. 2013 dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2012 (47 004 447 Kč) a listopad 2012 (73 869 272 Kč), spolu s 20% penále z doměřené daně.

[2] Žalovaný nejprve zamítl odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 30. 11. 2015, č. j. 41435/15/5300-22441-711309, které Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zrušil rozsudkem ze dne 26. 1. 2018, č. j. 62 Af 15/2016 - 80. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozhodnutí zamítl Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 40/2018 - 48. Žalovaný poté pokračoval v odvolacím řízení a rozhodnutím ze dne 26. 8. 2019, č. j. 34908/19/5300-22441-711776, odvolání znovu zamítl, pouze změnil splatnost doměřené daně včetně penále. Setrval na názoru, že i dle nově provedených důkazů je třeba nahlížet na žalobkyni jako na organizátorku přepravy

pohonných hmot z jiného členského státu na území ČR a že nakládala se zbožím jako vlastník již při nakládce pohonných hmot v jiném členském státě, nejednalo se tudíž o tuzemské plnění podléhající DPH a žalobkyni nevznikl nárok na odpočet DPH.

[3] Žalobkyně toto nové rozhodnutí napadla žalobou, kterou krajský soud zamítl výše označeným rozsudkem ze dne 21. 1. 2021. Shrnul, že žalobkyně v červenci a listopadu roku 2012 uskutečnila nákupy pohonných hmot od tuzemských dodavatelů ARZETO s.r.o., FUEL SPEDITION & FREIGHT LLC s.r.o., OREA PLUS SERVIS s.r.o., EUROBIT GROUP s.r.o., KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. a TOMINA OIL s.r.o. Přepravu zboží ze zahraničí zajišťovali žalobkyní najatí dopravci – 2K Group s.r.o., kayra transport s.r.o., Garnitte s.r.o., LEDOPA s.r.o., Otto Garčic a STROOMS s.r.o. Žalobkyně vystupovala jako organizátor přepravy. Byť podle daňových dokladů a CMR listů, které prochází správním spisem, nebyla prvním vlastníkem pohonných hmot na území ČR a na CMR listech není jako vlastník uvedena vůbec, dle krajského soudu je evidentní, že v dodavatelském řetězci vystupovala jako organizátor přepravy pohonných hmot ze zahraničí do ČR, neboť určovala, kdy, odkud a kam měly být pohonné hmoty převezeny.

[4] Krajský soud shrnul výslechy dodavatelů žalobkyně provedené na pokyn žalovaného po zrušení jeho původního rozhodnutí tak, že podle nich mělo k přechodu vlastnického práva docházet různě. Svědci často poskytovali pouze obecné informace a odvolávali se na dosud předložené doklady. Někteří uvedli, že dodavatelé žalobkyně odebírali pohonné hmoty od tuzemských subjektů a že k převodu vlastnického práva na žalobkyni došlo v rámci ČR (svědci B. Č., I. S. a M. T.). Svá tvrzení však blíže nerozvedli či nedoložili, a to zejména ve vztahu k okamžiku, kdy žalobkyně mohla se zbožím nakládat jako vlastník. Někteří pouze odkazovali na formální účetní doklady či doklady o přepravě. Krajský soud tato svědectví hodnotil jako velmi obecná a neposkytující oporu tvrzením žalobkyně. Dal navíc za pravdu žalovanému, že lze pochybovat o důvěryhodnosti některých svědeckých výpovědí. Podstatné bylo, odkdy mohla žalobkyně nakládat se zbožím jako vlastník, a to bez ohledu na existenci formálních dokladů o přechodu vlastnického práva na žalobkyni až na území ČR či bez ohledu na „vnitřní přesvědčení“ článků dodavatelského řetězce o okamžiku přechodu vlastnického práva k pohonným hmotám, nemělo-li oporu v právních předpisech a odpovídalo pouze zavedené praxi mezi obchodníky s pohonnými hmotami. Vzhledem k tomu, že z výslechů jednatelů dodavatelů žalobkyně nebylo zřejmé, kdy skutečně získala oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, krajský soud dal za pravdu žalovanému, že to byla žalobkyně, kdo realizoval *intrakomunitární* dodání zboží.

[5] Ani z dalších listin obsažených ve správním spisu neplyne skutková verze žalobkyně. V některých rámcových smlouvách s jejími dodavateli sice bylo zahrnuto prohlášení o původu zboží „*…na daňovém území ČR s veškerým daňovým zatížením…*“, samo takové prohlášení však bez dalších indicií nepostačuje k učinění závěru, že žalobkyně zboží zakoupila až v České republice. Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že přepravu zajišťovala pouze jako pověřená osoba – dopravce. Pokud by totiž vystupovala jako zmocněnec dodavatelů, pro které zajišťovala přepravu, měla za poskytnutí této služby vystavit fakturu, což neučinila. Ze žádné listiny obsažené ve správním spise neplyne, že byla zmocněna svými dodavateli k přepravě zboží z jiného členského státu na území ČR. I z dalších zjištění žalovaného plyne, že žalobkyní předložené listiny, formálně deklarující původ zboží k okamžiku jeho nákupu jako tuzemský, neodpovídaly skutečnosti. Z

daňových dokladů, CMR listů a jiných formálních podkladů sice plyne, že žalobkyně odebírala zboží již od tuzemského subjektu, krajský soud dal však za pravdu žalovanému, že to byla právě žalobkyně, kdo již k okamžiku stočení zboží do cisteren nabyl oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník. Žalovaný tedy žalobkyni správně označil za subjekt realizující *intrakomunitární* pořízení.

[6] Žalovaný, resp. správce daně, nepochybil, pokud žalobkyni vyzval k prokázání toho, zda se v případě jednotlivých zdanitelných plnění jednalo o plnění tuzemská. Správci daně totiž vznikly pochybnosti o tom, zda došlo k uplatnění odpočtu daně v souladu se zákonem, tyto pochybnosti správce daně vyjádřil, vyvrátil průkaznost a věrohodnost žalobkyní předložených důkazních prostředků a přenesl na ni důkazní břemeno. Bylo tedy na ní, aby prokázala, že nárok na odpočet daně uplatnila v souladu se zákonem.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

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

[8] Krajskému soudu vytýká, že v některých bodech rozsudku pouze převzal odůvodnění rozhodnutí žalovaného a jeho hodnocení provedených důkazů, aniž by uvedl, proč shledal žalobní námitky nedůvodnými. Tuto výtku uplatňuje konkrétně vůči bodům 19., 20., 28., 32. a 33. rozsudku krajského soudu. V bodě 34. krajský soud připsal žalovanému závěry, k nimž žalovaný ve skutečnosti nedospěl.

[9] Nereflektována zůstala její argumentace dobrou vírou, přednesená při ústním jednání. Stěžovatelka byla v dobré víře a zcela legitimně očekávala, že zboží nakupuje od tuzemského plátce daně s tuzemskou daní, kterou uhradila v kupní ceně. Podstata námitky spočívá v tom, že při aplikaci ustanovení upravujících uplatňování DPH je třeba respektovat zásady právní jistoty, ochrany dobré víry a legitimních očekávání, což potvrzuje i judikatura Soudního dvora EU (dále též „SDEU“). Podle ní musí správce daně při celkovém hodnocení okolností transakce vzít v potaz, jaký byl záměr jednajících stran; kteří účastníci řetězového obchodu deklarovali *intrakomunitární* dodání; a nakolik mohlo být plátci známo, že *intrakomunitární* dodání, jež bylo deklarováno, ve skutečnosti neproběhlo. Stěžovatelka jednala s tuzemskými subjekty, které jí předložily tuzemské DIČ a nabízely jí zboží určené pro český trh (jak o tom rozhodl odesílatel zboží, aniž by se stěžovatelka na tomto rozhodnutí podílela). Zboží bylo prodáváno za kupní cenu zahrnující českou spotřební daň, takže stěžovatelka neměla žádný důvod pochybovat o tom, že jde o tuzemské zdanitelné plnění. Už vůbec neměla důvod domnívat se, že je to ona, kdo realizuje osvobozené dodání zboží do jiného členského státu. Taková právní kvalifikace je zcela nepředvídatelná a odporuje rozumnému uspořádání vztahů. Zásada ochrany legitimních očekávání sice sama o sobě nemůže založit její právo na odpočet daně, pokud by bylo prokázáno, že se místo plnění nenacházelo v tuzemsku, ovšem musí být brána v potaz v rámci celkového hodnocení všech okolností řetězového obchodu. Krajský soud se navíc mýlí, uvádí-li, že vnitrostátní zákonná úprava je určitá a srozumitelná. Zpřesňující judikatura, na niž odkazoval, totiž začala vznikat po uplynutí mnoha let od uskutečnění sporných transakcí. Stěžovatelka však má právo požadovat, aby pravidla

zdanění byla určitá a jednoznačná, jinak jde o zásah do jejího práva na vlastnictví podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[10] Krajský soud nesprávně určil, která z dodávek tvořících součást řetězového obchodu je dodávkou *intrakomunitární*, tj. kdo z účastníků transakce je v daném případě pořizovatelem zboží z jiného členského státu a kterému z dodavatelů svědčilo osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka organizovala přepravu pohonných hmot z jiného členského státu, a proto dle jeho názoru má *intrakomunitární* povahu dodání zboží stěžovatelkou jejímu odběrateli, což je novátorský závěr nemající oporu v judikatuře správních soudů.

[11] Stěžovatelka opakuje své žalobní tvrzení, že *intrakomunitární* povahu muselo mít některé z dodání, jež předcházelo dodání zboží jí samotné, neboť *intrakomunitární* dodání bylo uskutečněno mezi subjekty uvedenými na CMR listech, jež jsou součástí správního spisu. Poukazuje na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020 - 67, ve věci *MAJORITY PETROL*, podle nějž musí finanční orgány kromě otázky organizace přepravy zboží patřičně zhodnotit, kdy a který ze subjektů zúčastněných na řetězovém obchodu nabyl jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho a kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH. Žalovaný některé z informací sice obstaral, avšak takto shromážděné důkazy hodnotil jen okrajově a žádné nosné závěry z nich nevyvodil. Podobně postupoval následně i krajský soud v nyní napadeném rozsudku.

[12] Krajský soud dospěl k závěru, že daňové doklady, CMR listy a jiné formální podklady svědčí závěru, že stěžovatelka odebírala zboží od tuzemského subjektu, přesto však dal za pravdu žalovanému, že to byla stěžovatelka, kdo v rámci přepravy zboží ze zahraničí (již k okamžiku jeho stočení do cisteren) nabyla oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník. Z odůvodnění rozsudku je ovšem zřejmé, že krajský soud k tomuto závěru dospěl pouze kvůli skutečnosti, že stěžovatelka organizovala přepravu. V bodě 19. krajský soud poukazuje na jednání stěžovatelky s dopravci, dále na skutečnost, že za dopravu zaplatila, což jsou jediné skutečnosti, na kterých žalovaný a krajský soud své závěry stavějí. Ostatní důkazy, které krajský soud v napadeném rozsudku hodnotil, totiž svědčí proti skutkové verzi žalovaného. Podle bodu 36. rozsudku sice žalovaný hodnotil i jiné aspekty, ovšem z bodů 39 a 109 rozhodnutí žalovaného, na něž zde krajský soud poukazuje, žádné pro věc podstatné informace neplynou. Proto trvá na tom, že údajné zohlednění dalších skutečností ze strany žalovaného je ryze proklamativní a žalovaný i své nynější rozhodnutí ve skutečnosti založil výhradně na kritériu organizace přepravy, což je situace, kterou NSS kritizoval v rozsudku ve věci MAJORITY PETROL.

[13] Stěžovatelka připomíná, že nezpochybňovala skutkové zjištění žalovaného, že vybrala dopravce zboží, sjednala podmínky, za kterých bude přeprava zboží zajištěna, a uhradila fakturu dopravce. Spornou je naopak právní kvalifikace skutkového stavu, tedy otázka, zda plnění uskutečněné či přijaté stěžovatelkou může být z těchto důvodů považováno za plnění *intrakomunitární*, resp. zda lze uzavřít, že nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již naložením zboží na území jiného členského státu. I tuto právní otázku již NSS fakticky zodpověděl v rozsudku ve věci MAJORITY PETROL.

[14] Krajský soud navíc nesprávně zhodnotil právní otázku namítané nedostatečnosti hodnocení dokladů o uskutečněných přepravách, respektive nezákonnosti a nesprávnosti hodnocení CMR listů žalovaným. Stěžovatelka trvá na tom, že CMR listy představují kvalifikovaný důkaz o obsahu přepravní smlouvy, jemuž svědčí presumpce správnosti, a obsah přepravní smlouvy, jakož i vymezení subjektů, které přepravní smlouvu uzavřely, je podstatnou skutečností pro určení osoby, jíž svědčí právo nakládat se zbožím jako vlastník v průběhu uskutečňované přepravy. Z CMR listů jasně plyne, že stěžovatelka nebyla ani odesílatelem, ani příjemcem zboží. Krajský soud se ovšem obsahem CMR listů zabýval spíše okrajově, když konstatoval, že údaje z přehledové tabulky o informacích ze systému VIES odpovídají údajům uvedeným na CMR listech pouze částečně. Žalovaný ani krajský soud však z částečného souladu či částečného nesouladu obsahu CMR listů a údajů ze systému VIES neučinili žádný skutkový závěr, přestože je povinností správce daně hodnotit všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. V bodě 34. pak zkratkovitě uzavřel, že stěžovatelka byla tím, kdo v rámci přepravy zboží ze zahraničí k okamžiku jeho stočení do cisteren nabyl oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník. Stěžovatelka se může pouze domýšlet, zda chtěl krajský soud sdělit, že obsahu CMR listů skutkově nevěří a má za to, že přeprava ve skutečnosti probíhala jinak, než je zachycena v CMR listech, nebo zda v rovině právní zastává názor, že navzdory tomu, že stěžovatelka nebyla příjemcem ani odesílatelem zboží, jak plyne z CMR listů, pokládá stěžovatelku za osobu oprávněnou nakládat se zbožím již v průběhu jeho přepravy. Krajský soud pro svůj závěr neoznačil jediný důkaz. Naopak stěžovatelka opakuje, že byla ve vztazích pouze s dopravcem zboží, kterému ovšem žádná práva nakládat se zbožím nepřísluší.

[15] Podle judikatury SDEU mělo být předmětem dokazování, zda subjekty uvedené na CMR listech jako odesílatelé uskutečnili osvobozené dodání a zda jimi deklarovaní příjemci těmto odesílatelům předložili české DIČ. Ve vztahu k těmto skutečnostem nenesla stěžovatelka důkazní břemeno a skutková nejistota ohledně těchto okolností jí nemůže být k tíži. Stěžovatelka také odmítá nepodložené náznaky, že listinné důkazy neodpovídají skutečnému stavu věci, ať už má jít o sled jednotlivých dodání v řadě (tj. kdo komu zboží fakticky dodal) nebo o vztah ke zboží v průběhu přepravy. O fakticitě uskutečněných plnění tak, jak bylo účastníky transakcí deklarováno, totiž nebyly stěžovatelce v daňovém řízení sděleny jakékoli pochybnosti. Žalovaný ani soud neoznačili žádné důkazy, jež by mohly věrohodnost jejího účetnictví zpochybnit. Naopak z výpovědí stěžovatelčiných dodavatelů vyplývá, že nabízeli své zboží (byť je fyzicky neměli v držbě), jež budou mít k dispozici poté, co bude na území ČR propuštěno do volného oběhu. Sami tito dodavatelé nakupovali zboží od tuzemských plátců daně, a proto není nic podezřelého na tom, že ani tito dodavatelé nejsou na CMR listech uvedeni. Nevypořádána zůstala též žalobní námitka presumpce správnosti CMR listů, které jsou kvalifikovaným důkazním prostředkem o uzavření smlouvy o přepravě zboží a o jejím obsahu. V nynějším případě z nich plyne, že stěžovatelka nebyla z titulu svého postavení oprávněna se zbožím nakládat v okamžiku jeho naložení, nýbrž až na území ČR. Žalovaný tak neodstranil nedostatek, který mu NSS vytkl v předchozím rozsudku v této věci, tedy že opakuje jako mantru, že k dodání zboží stěžovatelce nedošlo v tuzemsku, ale v jiném členském státě EU naložením pohonných hmot do cisteren. Tentokrát však už tuto mantru převzal i krajský soud.

[16] Z uvedených důvodů navrhuje, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu i jemu předcházející rozhodnutí žalovaného.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Napadený rozsudek nelze pokládat za nepřezkoumatelný. Krajský soud se v něm adekvátně vypořádal s uplatněnými žalobními námitkami. Z bodů 49 až 100 rozhodnutí o odvolání jasně plyne, že ve svém novém rozhodnutí o odvolání žalovaný vyhověl požadavkům předchozího zrušujícího rozsudku krajského soudu a relevantní judikatury NSS, doplnil dokazování a neustrnul pouze na posuzování kritéria organizace přepravy. V této části svého rozhodnutí žalovaný prokázal, že stěžovatelka organizovala přepravu pohonných hmot, byla jedinou osobou, která s nimi mohla fakticky nakládat, objednala přepravu a určila datum, čas a místo nakládky a vykládky. Neprokázala, že přepravu z jiného členského státu neorganizovala a byla jen zmocněným přepravcem; k tomu nepředložila žádné listinné důkazy a navržené a provedené svědecké výpovědi její tvrzení neprokázaly. Žádná z obchodních společností deklarovaných v CMR listech, dodacích listech a dalších přepravních dokladech jako příjemce pohonných hmot nepořídila dle údajů zjištěných ze systému VIES zboží z jiného členského státu od obchodních společností uvedených v těchto dokumentech jako odesílatel. Pokud obchodní společnosti deklarované v přepravních dokumentech jako příjemci pohonných hmot podaly daňová přiznání k DPH za daná zdaňovací období, ve většině případů nevykázaly pořízení zboží z jiného členského státu či vykázaly pořízení zboží z jiného členského státu od jiných obchodních společností, než těch, které byly v CMR listech, dodacích listech a dalších přepravních dokladech deklarovány jako odesílatelé pohonných hmot. Stěžovatelka nakupovala pohonné hmoty pro svou vlastní ekonomickou činnost, neboť důvodem pro jejich přepravu do jiného členského státu bylo jejich dodání jejímu konečnému odběrateli. Nelze tedy přisvědčit stěžovatelce, že by žalovaný a následně krajský soud své závěry založili výhradně na kritériu organizace přepravy.

[18] Stěžovatelka se neustále opírá o rozsudek NSS ve věci MAJORITY PETROL, ale zjevně účelově opomíjí další relevantní judikaturu, zejména rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020 - 43, *PWRGASS*, který se týkal obchodního modelu obdobného nyní projednávanému, neboť i v něm je u stěžovatelky zcela zřejmý úmysl získat pohonné hmoty pro svou ekonomickou činnost. Rovněž závěry rozsudku NSS ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020 - 69, *EUROBIT GROUP*, svědčí ve prospěch žalovaného.

[19] Žalovaný setrvává na závěru, že stěžovatelkou předložené CMR listy nebyly způsobilé prokázat převod práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník až po jejich propuštění do volného daňového běhu, neboť CMR listy okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník vůbec nezachycují. Stěžovatelkou předložené CMR listy pouze prokazují, že přepravovala pohonné hmoty, což však nevylučuje, že přepravu prováděla na svůj účet, tj. že v průběhu přepravy byla osobou, jíž svědčilo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Oproti tomu z CMR listů vyplývá, že pohonné hmoty byly přepraveny z jiného členského státu přímo konečnému odběrateli stěžovatelky. Její tvrzení, že nebylo prokázáno, že určila datum a místo nakládky či že byla odkázána na nabídky jednotlivých dodavatelů, neodpovídá obsahu spisového materiálu a je nepravdivé, neboť ze svědeckých výpovědí najatých dopravců, resp. osob oprávněných jednat jejich jménem, vyplývá, že jednatel stěžovatelky objednal přepravu a určil datum, čas a místo nakládky a vykládky.

[20] K námitce týkající se dobré víry žalovaný uvedl, že se uplatní hlavně v případech prokazování účasti plátce na podvodu na DPH. Nicméně toho, že nemá nárok na odpočet daně, si stěžovatelka musela být dobře vědoma, neboť byla organizátorkou přepravy, která pohonné hmoty přepravovala v rámci vlastní ekonomické činnosti a mohla s nimi nakládat. Na CMR listech je jako příjemce uveden její konečný odběratel a jako dopravce jí najatý dopravce, navíc z rámcových kupních smluv uzavřených s EUROBIT, KONT FUEL a FUEL SPEDITION vyplývá převod práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník již v jiném členském státě.

[21] V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti pak žalovaný poukázal na nedávný rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2021, č. j. 4 Afs 124/2021 - 70, ve věci *AREX CZ*, který se zabýval situacemi obdobnými skutkovému stavu zjištěnému u nynější stěžovatelky. Již zde NSS aproboval jako jednu z klíčových okolností skutečnost, že daňový subjekt převzal pohonné hmoty přímo v rafinerii v jiném členském státě a vlastními, respektive najatými dopravními prostředky si zajistil jejich přepravu do svého vlastního provozu v tuzemsku, v případě nynější stěžovatelky do čerpací stanice obchodní společnosti Tank ONO. V rozsudku čtvrtého senátu navíc NSS aproboval jako další podstatnou okolnost nekontaktnost zapojených společností (u stěžovatelky byla zjištěna nejen nekontaktnost, ale především skutečnost, že první pořizovatelé nepřiznali pořízení zboží z jiného členského státu), a vycházel ze skutečnosti, že zapojené subjekty nikdy neměly pohonné hmoty v držení, ani se žádným způsobem nepodílely na přepravě, a to ani finančně. Daňový subjekt nesl náklady dopravy zboží a z jeho účetnictví je patrné, že nikomu z ostatních obchodníků žádné přepravní služby neúčtoval, což odpovídá tomu, že ostatní obchodníci neměli s daňovým subjektem uzavřené přepravní smlouvy. Přeprava pohonných hmot tedy byla plně v režii daňového subjektu, který tak byl organizátorem jejich přepravy z jiného členského státu stejně jako v nyní posuzovaném případě.

[22] Na uvedené doplnění zareagovala stěžovatelka replikou, v níž se neztotožnila s hodnocením žalovaného ohledně relevance rozsudku č. j. 4 Afs 124/2021 - 70. Čtvrtý senát zde výslovně neuvedl, v čem se skutkový stav v této věci odlišoval od skutkového stavu zjištěného v rozsudku č. j. 4 Afs 146/2020 - 67, ve věci MAJORITY PETROL, jímž argumentuje v kasační stížnosti stěžovatelka a od nějž se čtvrtý senát nehodlal odchýlit právně, neboť neinicioval řízení před rozšířeným senátem. Na rozsudek č. j. 4 Afs 146/2020 - 67 navazuje i řada dalších judikátů NSS, např. rozsudek ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021 - 79, ve věci *VHS – ROPA plus*, či rozsudek ze dne 14. 10. 2021, č. j. 9 Afs 66/2021 - 42, ve věci *AGRODIESEL-HANÁ*, jejichž závěry vyznívají opačně než závěry čtvrtého senátu ve věci AREX CZ, přestože v nich NSS vycházel ze skutkového stavu plně odpovídajícího skutkovému stavu zjištěnému v nyní projednávané věci. Na rozdíl od rozsudku ve věci AREX CZ se správci daně v daňovém řízení podařilo vyslechnout zástupce většiny dodavatelů stěžovatelky, kteří na ní byli zcela nezávislí a měli jasnou identitu. Z odůvodnění rozsudku ve věci AGRODIESEL-HANÁ vyplývá, že správci daně nepostačí, pokud toliko zpochybní tvrzení daňového subjektu, že místem plnění je tuzemsko, a bez dalšího konstatuje, že je jím místo nakládky. Předmětem dokazování mají být také okolnosti týkající se ostatních transakcí v řetězci, zejména pak otázka, kdo uplatnil nárok na osvobození daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu a kdo byl v postavení pořizovatele zboží z jiného členského státu. I tímto směrem tedy měly daňové orgány vést dokazování. Kromě toho stěžovatelka zopakovala svou

námitku, že je nutno chránit její dobrou víru a legitimní očekávání. Tyto zásady brání tomu, aby byly k její tíži hodnoceny okolnosti, které v době obchodování neznala.

## III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

### *III. a) Námitka nepřezkoumatelnosti*

[24] Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není důvodná. Není patrno, o co stěžovatelka opírá svůj názor, že krajský soud „supluje rozhodnutí žalovaného" v bodě 19. rozsudku, týkajícím se hodnocení výslechu svědků G., G., P. a V., kteří byli vyslechnuti již v průběhu daňové kontroly. V tomto bodě krajský soud pouze shrnul obsah výpovědi těchto svědků, aniž by je samostatně nějak hodnotil. Přestože tedy nebylo hodnocení jejich výpovědi zahrnuto do samotného rozhodnutí žalovaného, není patrno, proč by krajský soud nemohl zohlednit tyto výpovědi, které byly součástí daňového spisu.

[25] Vytýká-li stěžovatelka krajskému soudu, že v bodě 20. rozsudku nevypořádal „stěžejní námitku", že „*dopravce může vědět, kdo mu dal pokyn k nakládce, avšak nemůže vědět, kdo termín nakládky určoval (zda tedy objednatel o místu nakládky rozhodl, nebo dopravci pouze oznámil dispozici jiného)*", NSS podotýká, že v bodě 19. rozsudku jsou rekapitulovány některé výpovědi dopravců, kteří naopak tvrdili, že vědí, že tyto pokyny pro přepravu udílela stěžovatelka.

[26] V bodě 28. krajský soud skutečně dal zapravdu žalovanému, „*že lze pochybovat o důvěryhodnosti některých svědeckých výpovědí*". Stěžovatelka uvedenému tvrzení vytýká, že krajský soud neuvádí, které výpovědi takto mohou být zpochybněny, z jakých důvodů, zda zcela nebo zčásti a na které transakce to má mít vliv. Podle názoru NSS však chtěl krajský soud pouze přisvědčit žalovanému, že svědecké výpovědi stěžovatelčiných dodavatelů nejsou natolik přesvědčivé a nesporné (krajský soud v úvodu téhož bodu mluvil o rozostření vzpomínek předvolaných svědků v důsledku plynutí času), aby mohly převážit ostatní okolnosti zjištěné v daňovém řízení. Takové tvrzení není nijak nesrozumitelné. K nedůvěryhodnosti konkrétních svědeckých výpovědí se podrobně vyjádřil žalovaný v bodech 92 až 96 svého rozhodnutí.

[27] Totéž platí pro stěžovatelkou kritizovaný bod 32. a 33. rozsudku. Není pravdou, že právě zde vytváří krajský soud konstrukci, podle níž CMR listy neodpovídají skutečnosti, aniž by pro to měl důkazní oporu. Krajský soud upozorňuje, že údaje ze systému VIES včetně přehledové tabulky pouze částečně odpovídají údajům, které byly uvedeny na CMR listech. Není tedy pravdou, že by krajský soud neodkazoval na žádné důkazy zpochybňující pravdivost údajů na CMR listech. Není nezbytné, aby krajský soud reprodukoval celé přehledové tabulky VIES a jednotlivě vypočítával položky vyvracející obsah CMR listů. Navíc krajský soud už v bodě 20. rozsudku konstatoval, že pokládá CMR listy v dané věci za neprůkazné proto, že podle nich stěžovatelka v dopravě vůbec nefigurovala, přestože z řady jiných důkazů, konkrétně z výpovědí dopravců podrobně

rekapitulovaných v bodě 19. rozsudku, vyplývá, že vystupovala jako organizátor přepravy pohonných hmot ze zahraničí do ČR, neboť určovala, kdy, odkud a kam měly být pohonné hmoty převezeny. Není tedy pravdivé tvrzení z bodu 39. kasační stížnosti, že *„krajský soud na podporu svého opačného skutkového zjištění neoznačuje jediný důkaz."*

[28] Nelze tvrdit, že by krajský soud nereflektoval argumentaci dobrou vírou stěžovatelky. Stěžovatelka tuto argumentaci vznesla již v bodech 55 až 58 žaloby v rámci části věnované „porušení zásady předvídatelnosti", kde uvedla, že legitimně a v dobré víře očekávala, že pokud obchoduje s tuzemskými dodavateli, kteří sami s pohonnými hmotami obchodují až po jejich propuštění do volného oběhu na území ČR, neboť sami nejsou oprávněnými příjemci, postupuje v souladu se zákonem o DPH. Následně ji pak její zástupce stručně zopakoval při ústním jednání, krajský soud si této argumentace byl vědom a shrnul ji v bodě 5. rozsudku následovně: *„Daňové zákony musí být natolik srozumitelné, aby si mohl adresát (žalobce) udělat spolehlivý úsudek o daňovém režimu konkrétní transakce. Žalobce v dobré víře předpokládal, že bude oprávněn odečíst daň na vstupu, neboť jeho tuzemský dodavatel dodal zboží a odvedl daň na výstupu, a to teprve po propuštění zboží do volného oběhu na území České republiky. Nadto žalobce postupoval v souladu se zavedenou obchodní praxí, což bylo žalovanému známo z vlastní činnosti."* S touto argumentací se následně vypořádal v bodě 15. rozsudku, kde uvedl: *„Při úvaze o místu plnění a vázanosti přepravy ke konkrétní transakci tak je třeba provést celkové posouzení všech okolností projednávaného případu. Shora naznačený zákonný konstrukt vyložený správními soudy je podle zdejšího soudu praxí přijímán a není sporu o jeho srozumitelnosti. Namítá-li tak žalobce nesrozumitelnost či předvídatelnost tuzemské právní úpravy, je tato žalobní námitka nedůvodná."* Krajský soud sice nepoužil spojení „dobrá víra" stěžovatelky, nicméně vypořádal se s její argumentací, když vyložil, že právní úprava, ani z ní vycházející postup správce daně a žalovaného nebyly nesrozumitelné a nepředvídatelné. V tom je implicitně obsaženo vyvrácení tvrzení, že stěžovatelka v dobré víře očekávala jiný postup správce daně a žalovaného.

[29] Podstatná část rozhodnutí žalovaného vysvětluje, na základě jakých skutečností mělo být stěžovatelce zřejmé, že pohonné hmoty nakupuje s místem plnění v jiném členském státě, takže jí samotné nárok na uplatnění odpočtu DPH nevzniká. Žalovaný navíc vysvětlil, že argument dobré víry se uplatní typicky v rámci tzv. „vědomostního testu" při zkoumání účasti na podvodech na DPH. V nynějším případě však rozhodnutí žalovaného není v otázce uplatnění odpočtu za pořízení pohonných hmot stěžovatelkou postaveno na tvrzeném podvodu na DPH.

[30] Stěžovatelka také brojí proti tomu, že krajský soud odkazoval na judikaturu, která vznikla až po uskutečnění dotčených transakcí, z toho však nijak neplyne, jak tato nová judikatura a v ní obsažený výklad právních pravidel narušily její legitimní očekávání, jinak řečeno, v čem konkrétně jsou přístupy zvolené v této pozdější judikatuře odlišné od přístupů, z nichž vycházela, když tyto transakce uskutečňovala.

[31] Není ani pravdou, že krajský soud nijak neodůvodnil svůj závěr vyjádřený v bodě 34., že za subjekt realizující *intrakomunitární* pořízení zboží je třeba označit stěžovatelku. K tomuto závěru totiž směřuje převážná část odůvodnění napadeného rozsudku, jak bude vyloženo dále. Není patrné, z čeho stěžovatelka dovozuje, že tento závěr krajského soudu

odporuje závěru rozhodnutí žalovaného. V bodě 8. doplnění kasační stížnosti uvedla: „*Žalovaný za intrakomunitární transakci nepovažuje dodání zboží žalobci, nýbrž teprve následné dodání zboží žalobcem odběrateli žalobce. Žalobce považuje za naprosto alarmující skutečnost, že krajský soud nesprávně reprodukuje důvody jím přezkoumávaného rozhodnutí v otázce, která je pro právní posouzení věci zcela stěžejní.*“ Podobně v bodě 12. kasační stížnosti uvádí: „*Žalovaný dospěl v žalobou napadeném rozhodnutí k závěru, že žalobce organizoval přepravu pohonných hmot z jiného členského státu, a proto dle jeho názoru má intrakomunitární povahu dodání zboží žalobcem odběrateli žalobce.*“

[32] Žalovaný ale ve svém rozhodnutí opakovaně uváděl, že za *intrakomunitární* transakci pokládal právě dodání zboží stěžovatelce. Například v bodě 100 uvedl, že „*odvolatel byl organizátorem přepravy (viz bod [76] tohoto rozhodnutí) a že na něj s ohledem ke všem okolnostem nyní řešené věci přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník už jejich naložením v JČS (...).*“ Stěžovatelka v bodě 12. kasační stížnosti připisuje žalovanému závěr, že *intrakomunitární* povahu mělo teprve dodání zboží stěžovatelkou jejímu odběrateli, neuvádí však konkrétně, z jakých pasáží jeho rozhodnutí tento závěr vyvozuje. Žalovaný v celém rozhodnutí, stejně jako následně krajský soud, vychází z toho, že subjektem realizujícím *intrakomunitární* pořízení zboží byla stěžovatelka, a naopak její dodání zboží společnosti TANK ONO je třeba označit za první dodání zboží s místem plnění v ČR, tedy první zdanitelné plnění, z něhož společnosti TANK ONO mohl vzniknout nárok na odpočet DPH. Konkrétně v bodě 99 svého rozhodnutí žalovaný konstatoval, „*že pohyblivou dodávkou je plnění uskutečněné mezi odvolatelem a obchodní společností Tank ONO*“, a v bodě 101 shrnul, „*že přiřazení dopravy svědčí obchodní transakci uskutečněné mezi odvolatelem a obchodní společností Tank ONO (konečný odběratel odvolatele) a dodání PHM před touto pohyblivou dodávkou je pak nutné považovat za klidové dodávky bez přepravy, kdy místo plnění se stanoví dle ust. § 7 odst. 1 ZDPH v členském státě, kde zboží bylo fyzicky umístěno před přepravou.*“ V bodě 124 pak zopakoval, „*že odvolatel byl organizátorem přepravy, že na něj s ohledem ke všem okolnostem nyní řešené věci přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník už jejich naložením v JČS ve smyslu rozsudků EMAG a Euro Tyre a přiřazení dopravy tak svědčí obchodní transakci mezi odvolatelem a obchodní společností Tank ONO*“. Proti tomu stojí verze stěžovatelky, podle níž povahu *intrakomunitárního* pořízení zboží měla některá z transakcí mezi jejími dodavateli, tedy v dřívější části řetězce dodání pohonných hmot, jak bude rozebráno níže. Lze se pouze domnívat, že stěžovatelku mohlo zmást použití termínů klidová dodávka (pro dodání před přepravou) a pohyblivá dodávka (pro dodání spojené s přepravou), což jsou ovšem pouze pomocné pojmy, které zákon o DPH nezná, nicméně v citovaných pasážích jsou použity způsobem, který plně vystihuje shodující se právní posouzení žalovaného i krajského soudu.

[33] Naopak z hlediska přezkoumatelnosti rozsudku je třeba přisvědčit výtce stěžovatelky, že odkaz v bodě 36. rozsudku, podle nějž v bodech 39 a 109 rozhodnutí žalovaný hodnotil i jiné aspekty než organizaci přepravy, není příléhavý. V bodě 39 totiž žalovaný uvedl judikaturu bez reflexe skutkového stavu projednávané věci a v bodě 109 uvedl, že postupoval podle stěžovatelkou uvedeného rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 49 Af 13/2013 – 152, dle kterého kritérium přepravy nelze absolutizovat. Je ovšem možno doplnit nad rámec tohoto nepřesného odkazu krajského soudu, že dalšími aspekty nad rámec organizace přepravy se žalovaný zabýval v jiných částech svého rozhodnutí.

[34] V nich shrnul výsledky dokazování, při němž v systému VIES ověřoval skutečnosti týkající se dodavatelských společností v obchodních řetězcích, a shledal, že žádná z obchodních společností deklarovaných v CMR listech, dodacích listech a dalších přepravních dokladech jako příjemce pohonných hmot nepořídila dle údajů zjištěných ze systému VIES zboží z jiného členského státu od obchodních společností uvedených v těchto dokumentech jako odesílatel. Pokud obchodní společnosti deklarované v přepravních dokumentech jako příjemci pohonných hmot podaly daňová přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období, ve většině případů nevykázaly pořízení zboží z členského státu či vykázaly pořízení zboží z členského státu od jiných obchodních společností než těch, které byly v CMR listech, dodacích listech a dalších přepravních dokladech deklarovány jako odesílatelé pohonných hmot.

*III. b) Námitka nesprávného posouzení nároku na odpočet*

[35] Rozhodující otázkou je, zda stěžovatelka měla právo na odpočet DPH, neboť pohonné hmoty nabyla až na území ČR, anebo 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.

[36] Stěžovatelka nárokovala odpočet DPH podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH upravujícího dodání zboží s místem plnění v tuzemsku: *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, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, (...)*

[37] Naopak v případě dodání zboží v jiném členském státě se aplikuje § 64 odst. 1 zákona o DPH, dle něhož plnění, kterému bude přičteno *intrakomunitární* dodání zboží, je za splnění dalších podmínek osvobozeno od daně. Toto ustanovení vychází z čl. 138 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, dle kterého osvobodí členské státy od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží. Dle § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

[38] Pořízení zboží z jiného členského státu definuje § 16 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého se pořízením zboží pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

[39] Za pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu se pro účely zákona o DPH považuje dle § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH *přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a toto zboží bylo plátcem v rámci uskutečňování ekonomických činností v tomto jiném členském státě vyrobeno, nakoupeno, pořízeno z dalšího členského státu nebo dovezeno z třetí země.*

[40] Stěžejní otázkou nynějšího případu je místo plnění při nákupu pohonných hmot. Stěžovatelka má za to, že místo plnění bylo v tuzemsku. Naopak podle žalovaného bylo místo plnění v jiném členském státě EU. 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 daňová povinnost při dovozu zboží.*

[41] Věc je komplikována tím, že pohonné hmoty byly pořízeny v jiném členském státě EU, byly dodány mezi několika subjekty, avšak v rámci jediné přepravy z rafinerie v jiném členském státě přímo čerpacím stanicím stěžovatelčina odběratele v tuzemsku. Mezi prvním tuzemským odběratelem a společnostmi, které dodávaly pohonné hmoty stěžovatelce, bylo v řadě několik subjektů, které si mezi sebou pohonné hmoty přefakturovávaly.

[42] Z judikatury SDEU (podrobněji viz zejména rozsudky SDEU 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 (rozsudek 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).

[43] Podle rozsudku NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, *JASA trans*, v případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k DPH, které jednají jako takové, avšak je předmětem pouze jediné přepravy uvnitř EU, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či dalšímu dodání, provedeno „*s ohledem na celkové posouzení všech okolností posuzovaného případu (nikoliv jen například s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství*“ (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Prvním pořizovatelem nemusí nutně být vždy bez dalšího osoba, která přepravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Není vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s přepravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující - pořizovatel (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být nutně

vždy jen místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek, neboť v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde jen na počátku a konci této přepravy (§ 7 odst. 2 zákona o DPH).

[44] Z těchto východisek ostatně vycházel i NSS (a předtím krajský soud), když rozsudkem ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 40/2018 - 48, *LEDOPA GROUP*) potvrdil zrušení původního rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2015 ve věci nyní znovu posuzovaného nároku stěžovatelky na odpočet DPH. V bodě 24. shrnul, že „*pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné. Rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující. Správní orgány musí patřičně zhodnotit, kdy a který ze subjektů zúčastněných na sporné transakci (řetězovém obchodu) nabyl jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, tedy kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH. Nejde přitom o převod vlastnického práva v právním slova smyslu, přičemž bez zhodnocení této otázky nelze bez dalšího dospět k závěru, kolik dodání bylo uskutečněno v rámci jednoho pohybu zboží (jedné přepravy). Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodání v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy. Své závěry v těchto otázkách nesmí stěžovatel konstatovat jako zjevenou pravdu, ale musí je vypořádat ve vztahu k důkazům navrženým žalobkyní.*“ Tomuto původnímu rozhodnutí žalovaného zde NSS v bodech 22. a 23. konkrétně vytkl, že drtivá část jeho argumentů se „*točí jen kolem otázky organizace přepravy zboží*“ a že „*opakuje jako mantru, že k dodání zboží žalobkyni nedošlo v tuzemsku, ale v jiném členském státě EU (prostým naložením pohonných hmot do cisteren), respektive že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako jeho vlastník v jiném členském státě EU. Pokud ovšem žalobkyně předkládala důkazy k opačnému závěru, tyto důkazy buď stěžovatel řádně nehodnotil, nebo je dokonce ignoroval. Stěžovatel tak např. nedostatečně odůvodnil neprovedení navržených výslechů jednatelů společností zúčastněných ve sporných obchodních transakcích apod. (...) Mnohé části odůvodnění rozhodnutí stěžovatele jsou zcela vágní, stěžovatel odkazuje jen na ‚předložené důkazní prostředky‘, resp. ‚posouzení všech okolností případu‘ (např. bod 66), jakákoliv konkrétnější analýza provedených důkazů však zcela chybí.*“ Shodně jako krajský soud také žalovanému v bodě 26. vytkl, že ignoroval důkazy navrhované nynější stěžovatelkou nebo je dostatečně nezhodnotil.

[45] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem, že v dalším řízení žalovaný tyto nedostatky dokazování napravil. Zatímco během daňové kontroly v letech 2013 a 2014 se správce daně zaměřil na výslechy jednotlivých dopravců, aby prokázal, že stěžovatelka organizovala přepravu, neboť určovala datum, čas, místo nakládky a vykládky, při pokračování odvolacího řízení v letech 2018 a 2019 se již žalovaný zaměřil i na další skutkové aspekty a okolnosti transakcí, aby zjistil, v jaké fázi řetězového obchodu bylo na stěžovatelku převedeno právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Správce daně na základě požadavku žalovaného provedl zejména řadu výslechů dodavatelů stěžovatelky (viz jejich rekapitulaci v bodech 21. až 25. rozsudku krajského soudu, respektive v bodech 92 až 96 rozhodnutí žalovaného). Z nich nebylo prokázáno, že by stěžovatelčini dodavatelé pohonných hmot stěžovatelku pouze zmocnili k přepravě pohonných hmot z jiného členského státu do ČR, jak tvrdila během daňového řízení.

[46] Výpověď Lukáše Müllera, jediného jednatele společnosti ARZETO, zhodnotil žalovaný tak, že byl ve skutečnosti tzv. bílým koněm (bod 92). M. S., vedoucí odštěpného závodu FUEL SPEDITION, uvedl, že k převodu vlastnického práva patrně došlo v tuzemsku stočením na koncovém místě (bod 93), což však podle žalovaného odporuje rámcové smlouvě s touto společností. B. Č., jednající za společnost TOMINA, vypověděl, že tato společnost dodávala stěžovatelce pohonné hmoty bez dopravy na místě čerpání do autocisteren a následnou dopravu z rafinérií do ČR zajišťovala stěžovatelka (bod 96), žalovaný pak označil jeho výpověď za nevěrohodnou, když pomocí dat převodů peněz vyvrátil jeho tvrzení, že právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník bylo na stěžovatelku převedeno až po zaplacení kupní ceny. Svědek M. T., jednající jménem společnosti EUROBIT, si podstatné okolnosti zajištění přepravy při výpovědi nevybavil (bod 94). Svědek I. S., jednající jménem společnosti KONT FUEL, odkázal na smluvní dokumentaci a uvedl, že neví, kam stěžovatelka dopravovala pohonné hmoty (bod 95). Výpověď svědka I. K. jednajícího za společnost OREA nebylo možné provést z důvodů jeho nezdržování se na uvedené adrese (bod 97). V dalších částech rozhodnutí žalovaný rozebral, proč uvedené výpovědi neprokazují skutkovou verzi stěžovatelky.

[47] Žalovaný zohlednil také rámcové kupní smlouvy uzavřené stěžovatelkou, z nichž vyplývá, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na stěžovatelku došlo již ve chvíli, kdy fakticky převzala pohonné hmoty, tedy kdy byly naloženy na dopravní prostředky jejích dopravců.

[48] Není také pravdou, že stěžovatelce nebyly sděleny pochybnosti o průběhu uskutečněných plnění tak, jak je deklarovali účastníci transakcí. V rámci doplnění odvolacího řízení po prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností č. j. 1734652/18/2914-60561-708883 ze dne 13. 11. 2018. V ní vyjádřil ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), pochybnosti o tvrzení stěžovatelky, že vystupovala jako najatý přepravce, a poukázal na skutečnosti, které svědčí o tom, že byla ve skutečnosti organizátorem přepravy. Bylo tedy na stěžovatelce, aby prokázala své tvrzení, že byla pouhým zmocněným přepravcem pohonných hmot. Ve svém vyjádření doručeném dne 17. 12. 2018 ale nepředložila důkazní prostředky, které by takové tvrzení prokázaly.

[49] Prováděné dokazování v dalším řízení se pak zaměřovalo právě na otázku, zda tím, kdo nabyl práva nakládat s přepravovanými pohonnými hmotami jako vlastník, byly osoby uváděné na CMR listech, anebo zda to byla stěžovatelka, o jejímž vlastnictví CMR listy mlčely. Právě k tomu směřuje závěr bodu 34. rozsudku krajského soudu: *„Byť z daňových dokladů, CMR listů a jiných formálních podkladů vskutku plyne, že žalobce odebíral zboží již od tuzemského subjektu v jeho vlastnictví, dává soud za pravdu žalovanému, že to byl právě žalobce, který v rámci přepravy zboží ze zahraničí (k okamžiku jeho stočení do cisteren) nabyl oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník.“* Zde krajský soud shrnul skutková zjištění, která lze jinými slovy popsat tak, že dodavatelský řetězec vyplývající z CMR listů neodpovídal skutečným dodavatelským řetězcům, v nichž jako první faktický nabyvatel figurovala stěžovatelka, která je na CMR listech uvedena pouze jako dopravce. Nebylo proto nutné, aby žalovaný zpochybnil pravost CMR listů a zbavil je presumpce správnosti,

na niž nyní stěžovatelka poukazuje. Žalovaný i krajský soud vycházeli z toho, že CMR listy jsou pravé, pouze zdůraznili, že vedle formálního dodavatelského řetězce dokladovaného CMR listy existoval reálný dodavatelský řetězec, v němž figurovala stěžovatelka jako nabyvatel. CMR listy slouží primárně jako doklad o uzavření přepravní smlouvy a o převzetí zásilky k přepravě dopravcem. Neprokazují však, že na stěžovatelku přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník a kdy k tomu došlo. CMR listy předložené stěžovatelkou tak prokazují, že pohonné hmoty přepravovala, což však nevylučuje, že přepravu prováděla na svůj účet, tedy že jí během dopravy svědčilo právo nakládat se zbožím jako vlastník.

[50] Žalovaný při posuzování CMR listů zohlednil také výpovědi osob jednajících za stěžovatelčiny dodavatele a informace ze systému VIES. Na CMR listech byly jako příjemci pohonných hmot označeny obchodní společnosti, u kterých pořízení pohonných hmot v daných zdaňovacích obdobích vůbec není evidováno v systému VIES. Příjemci pohonných hmot uvedení na CMR listech nepodali za dotčená období daňová přiznání k DPH, nebo je podali, ale nevykázali pořízení zboží z jiného členského státu, popřípadě jsou pro správce daně nekontaktní. Z toho žalovaný dovodil, že odesílatelé a příjemci pohonných hmot uvedení v CMR listech, dodacích listech a dalších přepravních dokladech nebyli potvrzeni, takže jim nelze přiřadit organizaci přepravy. Žalovaný navíc vyjádřil podezření o účelovosti zapojení těchto obchodních společností do řetězců obchodujících s pohonnými hmotami, neboť převážná část těchto společností nepřiznala daň z pořízení pohonných hmot.

[51] Stěžovatelka nijak nevyvrátila tvrzení žalovaného, dle kterého pokud by opravdu pouze zajišťovala dopravu pro jiné osoby, šlo by z její strany o poskytnutí služby, o němž by měla vystavit daňový doklad. To se však nestalo, neboť stěžovatelka zajištění dopravy pohonných hmot svým dodavatelům nefakturovala. I to utvrdilo žalovaného v závěru, že byla ve skutečnosti organizátorkou přepravy na svůj účet.

[52] Obchodní model použitý stěžovatelkou je tedy skutečně podobný modelu, jímž se NSS zabýval v rozsudku č. j. 1 Afs 113/2020 - 43, *PWRGASS*, v jehož bodě 41 konstatoval: *„Správce daně poukázal zejména na zjištění, že žalobce organizoval přepravu pohonných hmot, současně vystupoval jako jejich odběratel. Pohonné hmoty byly přeprodávány v řetězci společností, do kterého bylo zapojeno více subjektů bez zjevného ekonomického či technického účelu. Správce daně shrnul skutečnosti, které vyplynuly z výpovědí jednatelů, dispečerů a řidičů společností TOHOZ a JASA. Žalobce byl jediným objednatelem přepravy, poskytoval podstatné údaje, na jejichž základu byli řidiči schopni vyplnit CMR listy (místo nakládky, místo vykládky, označení rafinérie, množství a druh zboží), nefigurovali zde žádní jiní dopravci či subdopravci. Žalobce byl současně skutečným příjemcem pohonných hmot v místě vykládky, pohonné hmoty byly vždy stočeny na čerpacích stanicích provozovaných žalobcem. Nakládku pohonných hmot v rafinériích v jiném členském státu prováděl sám řidič, popřípadě obsluha lávek. Předání a převzetí pohonných hmot nebyl přítomen nikdo ze společností zapojených do řetězce. V některých případech měli řidiči k dispozici kód nakládky; podle správce daně lze předpokládat, že jediným subjektem, který byl schopen dopravci sdělit kód pro nakládku, byl právě žalobce. Správce daně dále na základě mezinárodních dožádání zjistil, že odesílatelé označení na CMR listech (rafinérie) přepravu pohonných hmot nezajišťovali a ani se na ní žádným jiným způsobem nepodíleli. Ze systému VIES vyplynulo, že společnosti uvedené na CMR listech jako*

*první příjemci v tuzemsku ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2012 vůbec daňová přiznání k DPH nepodaly a ani na ně nebylo vykázáno dodání zboží, popřípadě daňové přiznání podaly, vykázaly v něm na řádku 3. pořízení zboží z jiného členského státu, ale ve VIES na ně nebylo vykázáno dodání zboží.“* V bodech 48 a 51 pak uzavřel: *„Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje zejména na ničím nevyvrácená zjištění (částečně již rekapitulovaná v bodu [41]), že společnosti, které se podle CMR listů nejčastěji vyskytovaly v pozici prvního pořizovatele pohonných hmot (ECOLL INVEST a ARZETO), v případě posuzovaných dodávek vystupovaly pouze ve vztahu ke spotřební dani, nákupu a prodeje pohonných hmot se neúčastnily. Žalobce organizoval přepravu pohonných hmot, nesl náklady spojené s přepravou, objednával přepravu, přičemž součástí objednávek (většinou telefonických) byly informace o množství přepravovaných pohonných hmot, místě a datu nakládky a vykládky, řidiči vyplňovali CMR listy na základě pokynů od žalobce, případné komplikace nastalé během dopravy by dopravci řešili se žalobcem. Žalobce byl tím, na základě jehož příkazu bylo zboží přepraveno. Žalobce nikdy v průběhu řízení netvrdil, že by přepravu zajišťoval na základě přepravní smlouvy pro některého z předcházejících dodavatelů, ani nepředložil důkazy svědčící o existenci takového smluvního vztahu. Subjekty uvedené na CMR listech jako odesílatelé (rafinérie) přepravu pohonných hmot nezajišťovaly, ani se na ni žádným jiným způsobem nepodílely. Oproti stavu deklarovanému na předložených dokladech bylo zboží fyzicky dodáváno z rafinérie přímo do provozoven (čerpacích stanic) žalobce. Nakládky pohonných hmot se v rafinériích kromě případné tamní obsluhy žádný jiný subjekt neúčastnil, stejně tomu bylo v ostatních fázích přepravy. Úmyslem žalobce bylo od počátku pořídit pohonné hmoty za účelem výkonu jeho ekonomické činnosti. (...) Je zjevné, že žalobce od počátku přepravy (kterou bez jakýchkoli pochyb organizoval a hradil) ovlivňoval osud přepravovaných pohonných hmot – rozhodoval o tom kdy, odkud, kým a kam budou přepraveny, přičemž pohonné hmoty pořídil a přepravoval do České republiky za účelem výkonu své vlastní ekonomické činnosti. Fakticky tak podle zjištění daňových orgánů s pohonnými hmotami nakládal, jako by byl jejich vlastníkem.“*

[53] Stejně tak lze nyní posuzovaný skutkový stav přirovnat ke skutkovému stavu posuzovanému nedávno v rozsudku č. j. 4 Afs 124/2021 - 70. I zde byla žalobkyní společnost, která průběh svých obchodů s pohonnými hmotami popsala tak, že jako dopravce jela do rafinérie v jiném členském státě, kde byly do její cisterny stočeny pohonné hmoty. Na CMR listu byl uveden v jednotlivých kolonkách prodejce a kupující, nikoli žalobkyně, která byla uvedena jako dopravce. Z jejího účetnictví bylo jako v nynějším případě zřejmé, že nikomu z ostatních obchodníků neúčtovala přepravu. I zde žalovaný zaujal stanovisko, že žalobkyně mohla disponovat se zbožím již v okamžiku nakládky v jiném členském státě, a proto již tam pořídila zboží a měla povinnost při dovozu zboží do ČR přiznat DPH, protože uskutečnila *intrakomunitární* dodávku pohonných hmot. Nejvyšší správní soud této verzi žalovaného přisvědčil a v bodech 27 až 29 rozsudku konstatoval: *„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 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. Jedná se o 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. (...) 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. (...) 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.“*

[54] Naopak rozsudky č. j. 4 Afs 146/2020 - 67, č. j. 10 Afs 112/2021 - 79 a č. j. 9 Afs 66/2021 - 42, na něž nyní poukazuje stěžovatelka ve své replice, se od její situace lišily zejména v tom, že v nich NSS vytýkal žalovanému, respektive správci daně, obdobná pochybení, která vytkl žalovanému krajský soud v prvním zrušujícím rozsudku ve věci nynější stěžovatelky, tedy posuzování zaměřené pouze na aspekt organizace přepravy (viz bod 45 rozsudku č. j. 4 Afs 146/2020 - 67, bod 28 rozsudku č. j. 10 Afs 112/2021 - 79 a bod 46 rozsudku č. j. 9 Afs 66/2021 - 42), což je pochybení, které žalovaný v novém rozhodnutí ze dne 26. 8. 2019 již napravil, jak bylo vyloženo výše. Kromě toho NSS v těchto rozsudcích vytýkal žalovanému také neprovedení důkazů navrhovaných daňovým subjektem, v důsledku čehož nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav (viz body 29, 32 a 34 rozsudku č. j. 10 Afs 112/2021 - 79 a body 39, 41 a 48 rozsudku č. j. Afs 66/2021 - 42). V nynějším řízení však k takovému pochybení nedošlo, ostatně ani nyní stěžovatelka neupozorňuje na žádný důkaz, jehož provedení by navrhovala, a přesto nebyl proveden.

[55] I citovaná judikatura tak hovoří pro závěr, že stěžovatelku nelze považovat jen za dopravce. Lze tudíž uzavřít ve shodě s krajským soudem, že žalovaný sice organizaci dopravy považoval za významné kritérium, ale že zohlednil i další skutečnosti, a postupoval tak v souladu se zrušujícím rozsudkem krajského soudu č. j. 62 Af 15/2016 - 80, potvrzeným rozsudkem NSS č. j. 10 Afs 40/2018 - 48.

## IV. Závěr a náklady řízení

[56] Nejvyšší správní soud pro výše uvedené kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[57] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti

účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci úspěch, proto by mu soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovatelce, avšak žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti mu nevznikly, a proto je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 27. ledna 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu