



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **EUROBIT GROUP s.r.o.**, se sídlem Teplého 1375, Pardubice, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 10. 2021, č. j. 31 Af 68/2016-253,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 10. 2021, č. j. 31 Af 68/2016-253, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta odvolání stěžovatelky a potvrzeny dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíce květen a červen 2011 a leden až prosinec 2012, všechny ze dne 26. 8. 2015.

[2] Předmětem sporu je nárok na odpočet DPH u nakoupených pohonných hmot, resp. místo dodání zboží, za které stěžovatelka považuje tuzemsko a žalovaný území jiného členského státu.

[3] Krajský soud ve svém prvním rozsudku k odpovědi na otázku: kdy a kde došlo k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník, citoval závěry uvedené v rozsudcích Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) z 19. 12. 2018 ve věci C-414/17 *AREX CZ* (dále jen „rozsudek AREX“) a z 6. 4. 2006 ve věci C-245/04 *EMAG*

(dále jen „rozsudek EMAG“), a v rozsudcích NSS z 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, a z 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70. Dle rozsudku EMAG při dvou po sobě následujících dodání téhož zboží uskutečněných za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, může být toto odeslání nebo přeprava přičtena pouze jednomu dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně. Uskutečněnou přepravu je možné řádně přiznat pouze jedné obchodní transakci. Ostatní transakce se považují pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno dle toho, zda předchází nebo následují po transakci spojené s přepravou. V návaznosti na rozsudek AREX z rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176 vyloučeno, že není podstatné, kdo zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Tvrzení stěžovatelky, že v době, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemohlo dojít k převodu práva nakládat s věcí jako vlastníkem, je nesprávné.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že se žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí nedostatečně zabýval otázkou převodu práva nakládat s věcí jako vlastníkem. Žalovaný považoval za nepochybné, že natankováním pohonných hmot do cisteren se má za to, že provozovatel této cisterny je oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem. Takové závěry jsou v rozporu s judikaturou NSS, dle které pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce nedochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem těchto pohonných hmot.

[5] Krajský soud dále uvedl, že pro vyřešení sporné otázky je nezbytné posouzení převodu vlastnictví k pohonným hmotám jako podkladu pro určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Nevyžaduje se, aby strana, na níž je zboží převáděno, majetek fyzicky držela anebo aby k ní byl fyzicky přepraven. Je nezbytné zkoumat, kdy bylo na stěžovatelku převedeno vlastnické nebo jiné právo, které by jí umožnilo se zbožím nakládat jako vlastníkem. Otázka se má posoudit dle příslušných ustanovení soukromoprávních předpisů (zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním). Dle rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176 by se totiž převod vlastnického práva v případě, že se zboží nacházelo v Rakousku, měl řídit rakouským právem. Judikatura ale nevylučuje ani to, že by otázka převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem mohla být řešena i českým právem. Žalovaný se ustanoveními o převodu vlastnického práva nezabýval.

[6] Proti prvnímu rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasací stížnost, které NSS vyhověl. První rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Připomněl, že závěr ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní. Nicméně i právní otázku je nutno posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen primárně objasnit daňový subjekt. Bylo by absurdní, aby za dané situace skutkový stav primárně zjišťoval správce daně. Dospěje-li ale správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.

[7] Názor krajského soudu, podle kterého závěr o místě plnění vyslovený daňovými orgány vychází pouze z tvrzení, že natankováním pohonných hmot do cisteren se má za to, že stěžovatelka je oprávněna se zbožím nakládat jako by byla jejich vlastníkem, byl

pokračování

značně zjednodušující a nemá oporu v napadených správních rozhodnutích ani ve správním spisu. Žalovaný (i správce daně) komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti. Je pravdou, že při posuzování otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, daňové orgány vycházely primárně z kritéria organizace přepravy. Kasační soud se s krajským soudem shodl v tom, že toto kritérium samo o sobě k učinění závěru ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nestačí. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a ze zprávy o daňové kontrole ale vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo jediným kritériem, kterým se správní orgány zabývaly. Úvahy daňových orgánů o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník tak kasační soud považoval, na rozdíl od krajského soudu, za dostatečné pro posouzení předmětu sporu a rozhodnutí žalovaného za plně přezkoumatelné.

[8] Krajský soud poté rozhodl druhým rozsudkem z 19. 10. 2021, kterým žalobu zamítl. Uvedl, že je vázán právním názorem NSS a nepřísluší mu jej jakkoliv zpochybňovat. Dle jednoznačného názoru NSS správce daně i žalovaný jednak zpochybnili stěžovatelkou předložené důkazní prostředky, přenesli důkazní břemeno zpět na ni, současně ale hodnotili shromážděné důkazy a vyvodily z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Kasační soud uvedl, že tyto úvahy jsou dostatečné. Dále krajský soud citoval z bodu 37 prvního rozsudku NSS: *„Žalobkyně fakticky přepravu z místa nakládky v jiném členském státě zajišťovala a realizovala, nesla náklady na tuto přepravu a jako jediná osoba měla právo disponovat se zbožím po jeho převzetí a nakládce v jiném členském státu po dobu jeho přepravy a fakticky mohla rozhodovat a ovlivnit, zda k této přepravě skutečně dojde. Právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na ni přešlo nejpozději okamžikem výdeje pohonných hmot z daňových skladů a jejich převzetím k přepravě, tedy v jiném členském státu. (...) Stavěla se tak ke zboží jako by byla jejich vlastníkem.“*

[9] Doplněním žaloby a návrhem na předložení předběžných otázek Soudnímu dvoru, které stěžovatelka podala po prvním rozsudku NSS, se krajský soud nezabýval. Opožděnost těchto žalobních námitek v souvislosti se závazným názorem NSS nedala soudu možnost je jakkoliv hodnotit.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření k ní a replika

[10] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud nesprávně vyložil právní závěry prvního rozsudku kasačního soudu. Dle jejího názoru NSS nerozhodoval v merituu věci a nezavázal krajský soud k tomu, že k plnění došlo v jiném členském státě. Pokud by tomu tak ale bylo, namítá, že NSS věc neposoudil správně. Navrhuje věc předložit rozšířenému senátu, aby se mohl tříčlenný senát od svého předchozího názoru odchýlit, ačkoliv ví, že je tento postup v rozporu s názorem rozšířeného senátu. Ten navrhuje rovněž překonat.

[12] Věcně stěžovatelka namítá, že otázku místa dodání je třeba posoudit komplexně a trvá na tom, že jím bylo tuzemsko. Tvrdí, že uplatnila nárok na odpočet DPH plně v souladu se zákonem. Krajský soud nezohlednil nejnovější rozhodovací praxi NSS, kterou

se musí řídit. Dále se v obsáhlé kasační stížnosti zabývá mimo jiné principem neutrality DPH, judikaturou NSS a Soudního dvora nebo oprávněním nakládat s věcí jako vlastník a jeho prokazováním ze strany daňového subjektu či správce daně. Rovněž navrhuje, aby soud položil Soudnímu dvoru předběžné otázky týkající se věci samé.

[13] Stěžovatelka rovněž namítla, že se krajský soud nezabýval její argumentací obsaženou v doplnění žaloby podaném po prvním rozsudku kasačního soudu. Dle jejího názoru nejsou námitky obsažené v doplnění nové, resp. opožděné, ale jedná se o rozhojnění žalobních bodů.

[14] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že krajský soud byl vázán právním názorem NSS a respektoval jej. Po vydání prvního rozsudku NSS nenastala skutková ani právní změna, ani nedošlo k podstatné změně judikatury a NSS tedy nemá důvod měnit svůj původní názor. Dle žalovaného neexistuje důvod pro předložení věci rozšířenému senátu. Trvá na tom, že místo plnění bylo v jiném členském státě. Zde došlo k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, přičemž stěžovatelka organizovala přepravu (nebyla pouhým dopravcem), což však nebylo jediné kritérium, o které svůj závěr opřel. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Námitku dvojího zdanění považuje za opožděnou. Žalovaný se dále domnívá, že zde není důvod pro předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru.

[15] Stěžovatelka v replice opakuje svou argumentaci a trvá na tom, že krajský soud nesprávně pochopil závěry NSS z prvního rozsudku a odkazuje na rozsudek NSS z 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021-79, v obdobné věci. Doplnění námitek po prvním rozsudku NSS bylo rozhojněním žaloby, nikoliv zcela novou argumentací. K věcné stránce upozornila na rozsudek NSS z 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85. Dále uvedla, že některé skutečnosti uvedené ve vyjádření žalovaného jsou neprokázané či nepravdivé.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s.

[17] Nejvyšší správní soud si předně položil otázku, zda je kasační stížnost přípustná, jelikož jde o opakovanou kasační stížnost. Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se NSS nemusel znovu zabývat věcí, u které již jednou svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a nižší soud se tímto právním názorem řídil. Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně vyložil právní názor NSS vyřčený ve zrušujícím rozsudku, a proto je kasační stížnost přípustná. Pokud právní názor krajský soud vyložil správně, pak stěžovatelka alternativně namítá, že by jej měl kasační soud změnit. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda krajský soud správně vyložil závazný právní názor, a zda se jím řídil.

[18] Ve svém prvním rozsudku kasační soud v bodě 36 uvedl, že závěr krajského soudu o tom, že daňové orgány při určení místa plnění vycházely pouze z natankování pohonných hmot do cisteren, čímž se má za to, že stěžovatelka je oprávněna se zbožím nakládat jako by byla jejich vlastníkem, je zjednodušující a nemá oporu ve správních rozhodnutích ani ve správním spisu. V bodě 37 pak NSS poukázal na zjištění učiněná

pokračování

správce daně a uvedl jejich výčet; v této části tedy nepředkládal své vlastní hodnocení. V bodě 38 NSS dodal, že ze skutkového stavu je zřejmé, že daňové orgány jednak zpochybnily stěžovatelkou předložené důkazní prostředky, přenesly důkazní břemeno zpět na ni, současně však hodnotily shromážděné důkazy a vyvodily z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků. V následujícím 39. bodě kasační soud shrnul, že žalovaný komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti posuzované věci. Daňové orgány sice vycházely v otázce okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků primárně z kritéria organizace přepravy a toto kritérium samo o sobě neobstojí, ale z odůvodnění napadeného rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že nebylo jediným kritériem, kterým se daňové orgány zabývaly. Úvahy daňových orgánů tak kasační soud označil za dostatečné pro posouzení předmětu sporu a rozhodnutí žalovaného za plně přezkoumatelné. V bodě 40 pak s odkazem na rozsudek AREX a rozsudek NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176 uvedl obecná východiska, která je třeba při posouzení věci zohlednit.

[19] Lze tedy shrnout, že NSS ve svém prvním rozsudku nejprve označil závěry krajského soudu za chybné. Poté uvedl, o co svou argumentaci opírá, provedl vlastní hodnocení procesní situace v daňovém řízení a shrnul, že žalovaný komplexně hodnotil relevantní okolnosti s tím, že jeho rozhodnutí je přezkoumatelné. Následně soud uvedl obecná východiska pro hodnocení věci samé. Tu ale sám neposuzoval. Stěžovatelka má tedy pravdu, že NSS nezavázal krajský soud k rozhodnutí, které bez dalšího učinil. Námitka, že se krajský soud neřídil právním názorem NSS vysloveným v prvním zrušujícím rozsudku, je tedy důvodná.

[20] Kasační soud se dále zabýval námitkou týkající se doplnění žaloby po prvním zrušujícím rozsudku NSS.

[21] Krajský soud uvedl, že mu nepřísluší, aby jakkoliv hodnotil námitky obsažené v doplnění žaloby, které poukazují na novou judikaturu týkající se okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků a nezbytnosti zabývat se osudem daňových povinností článků obchodního řetězce s cílem zamezit dvojímu zdanění. Opožděnost těchto žalobních námitek v souvislosti se závazným právním názorem NSS nedala krajskému soudu možnost je jakkoliv hodnotit.

[22] Odkaz na právní názor NSS však ve světle výše uvedeného neobstojí. Stěžovatelčinu argumentaci v doplnění tak nelze jako celek odmítnout proto, že již věc vyřešil kasační soud. Druhý důvod, tedy opožděnost, vůči všem námitkám také neobstojí, protože se většina námitek obsahově překrývá s včasnými žalobními body. Podání stěžovatelky představuje jejich opakování a doplnění argumentace, nikoliv zcela nové žalobní body. Výjimku tvoří námitka dvojího zdanění. V žalobě sice stěžovatelka obecně poukazuje na princip neutrality daně, ale pouze ve vztahu k osvobození od daně, nikoliv ve vztahu k možnému dvojímu zdanění ve smyslu vybrání daně vícekrát (viz bod 80 žaloby). Tato argumentace je tedy nová a opožděná. Kasační námitka je přesto důvodná, krajský soud se měl argumentací obsaženou v doplnění žaloby po první rozsudku kasačního soudu kromě námitek dvojího zdanění zabývat.

[23] Ostatními kasačními námitkami se NSS nezabýval, protože směřují do merita věci a jejich vypořádání by bylo před opětovným rozhodnutím krajského soudu předčasné.

[24] Nejvyšší správní soud shrnuje, že úkolem krajského soudu je v dalším řízení se věcí meritorně zabývat s tím, že úvahy daňových orgánů jsou dostatečné pro posouzení předmětu sporu a rozhodnutí žalovaného je plně přezkoumatelné. Kasační soud zároveň krajský soud nezavazuje v tom, jak má věc samu posoudit.

IV. Závěr a náklady řízení

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

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

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

V Brně dne 19. května 2022

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu