

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 žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2022, č. j. 31 Af 68/2016-331,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2022, č. j. 31 Af 68/2016-331, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým bylo zrušeno jeho shora uvedené rozhodnutí. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítnul odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu na daň z přidané hodnoty za měsíce květen a červen 2011 a leden až prosinec 2012, všechny z 26. 8. 2015.

[2] Předmětem sporu je nárok na odpočet DPH u nakoupených pohonných hmot, resp. místo dodání zboží, za které žalobkyně považuje tuzemsko a stěžovatel území jiných členských států.

[3] Krajský soud ve věci dosud rozhodoval třikrát. Ve svém prvním rozsudku vyšel ze závěrů rozsudků Soudního dvora Evropské unie z 19. 12. 2018, C-414/17, *AREX CZ*, a z 6. 4. 2006, C-245/04, *EMAG*, a rozsudků NSS z 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX*, a z 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70. Dle rozsudku *EMAG* při dvou po sobě následujících dodáních téhož zboží uskutečněných za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu zboží uvnitř Společenství, může být odeslání nebo přeprava přičtena pouze jednomu dodání a toto dodání

bude osvobozeno od daně. Ostatní transakce se považují pouze za dodání zboží bez přepravy a místo plnění je stanoveno dle toho, zda předchází nebo následují po transakci spojené s přepravou. V návaznosti na rozsudek Soudního dvora *AREX CZ* z rozsudku NSS *AREX* vyplynulo, že není podstatné, kdo zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhá v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že se daňové orgány nedostatečně zabývaly otázkou převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Stěžovatel považoval za nepochybné, že natankováním pohonných hmot do cisteren získal provozovatel této cisterny oprávnění s nimi fakticky nakládat jako vlastník. Takové závěry jsou ale v rozporu s judikaturou, dle které pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce nedochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem pohonných hmot.

[5] Krajský soud dále uvedl, že je nezbytné zkoumat, kdy bylo na žalobkyni převedeno vlastnické nebo jiné právo, které by jí umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Věc se má posoudit dle ustanovení soukromoprávních předpisů. Převod vlastnického práva ke zboží v cizině by se měl řídit cizím právem. Judikatura ale nevylučuje, že by otázka převodu práva mohla být řešena i českým právem.

[6] Proti prvnímu rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, které NSS vyhověl. Připomněl, že závěr ohledně místa plnění je otázkou právní. Právní otázka se posuzuje na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž ten je povinen primárně objasnit daňový subjekt. Závěr, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.

[7] Názor krajského soudu, že závěr daňových orgánů o místu plnění vycházel pouze ze skutečnosti natankování pohonných hmot, byl značně zjednodušující. Stěžovatel (i správce daně) komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti. Je pravda, že při posuzování okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník daňové orgány vycházely primárně z kritéria organizace přepravy. Kasační soud se s krajským soudem shodl, že toto kritérium samo o sobě k učinění závěru ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nestačí. Z odůvodnění rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole ale vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo pro daňové orgány kritériem jediným. Úvahy daňových orgánů o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník tak kasační soud považoval za dostatečné pro posouzení předmětu sporu a stěžovatelovo rozhodnutí za plně přezkoumatelné.

[8] NSS první rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Krajský soud poté žalobu zamítl druhým rozsudkem z 19. 10. 2021. Uvedl, že je vázán právním názorem NSS a nepřísluší mu ho zpochybňovat. Dle NSS správce daně i stěžovatel zpochybnili žalobkyní předložené důkazní prostředky a přenesli důkazní břemeno zpět na ni. Současně ale hodnotili shromážděné důkazy a vyvodili z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. 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 vlastník*."

[10] Proti druhému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně úspěšnou kasační stížnost. NSS druhý rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Kasační soud svým prvním rozsudkem nezavázal krajský soud k rozhodnutí, které bez dalšího učinil. Pouze provedl hodnocení procesní situace v daňovém řízení a shrnul, že stěžovatel komplexně hodnotil relevantní okolnosti. Jeho rozhodnutí je tedy přezkoumatelné. Následně uvedl obecná východiska pro hodnocení věci samé, kterou ale sám neposuzoval. To měl učinit až krajský soud.
[11] Krajský soud následně žalobě vyhověl třetím rozsudkem z 10. 11. 2022, který je napaden kasační stížností v nyní projednávané věci. Soud citoval závěry uvedené v rozsudcích Soudního dvora *AREX CZ* a *EMAG* a z 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre*, a v rozsudcích NSS *AREX*, a z 31. 10. 2022, č. j. 5 Afs 64/2020-157, *Divíšek*. Klíčovou otázkou pro prokázání nároku na odpočet daně je unesení důkazního břemene ve vztahu k otázce místa plnění. Pro posouzení věci je pak zásadní, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Součástí stěžovatelových důvodů, které zpochybňují tvrzení žalobkyně ohledně místa plnění, má být popis skutkových okolností týkajících se faktického nakládání se zbožím. Dále ale také základní úvaha, z níž bude zřejmé, na základě čeho (jakého právního titulu) má za to, že na daňový subjekt přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Takové právní úvahy musí daňové orgány činit s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem věci. Právní titul nemusí být nutně zachycen v písemné podobě.

[12] Soud zdůraznil, že k získání práva nakládat se zbožím jako vlastník musí dojít k převodu nějakého práva. Teprve poté bude mít daňový subjekt možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci zboží. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv. Ve věci je nezbytné zkoumat, kdy na daňový subjekt bylo převedeno od vlastníka nebo jiné oprávněné osoby právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Organizace přepravy je sice kritériem významným, nikoli ale rozhodujícím. Obdobně faktická držba zboží není pro závěr o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník určující. Z průběhu daňového řízení nevyplynulo, že by žalobkyně získala uvedené právo, tedy možnost ovlivňovat právní situaci pohonných hmot, již v jiném členském státě.

[13] Krajský soud dále připomněl, že má-li mít daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy provedeny. To neplatí, pokud jsou pro projednání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správce daně v souladu s tímto požadavkem nepostupoval. Aby mohlo být najisto postaveno, k jakému okamžiku a kde přešlo na žalobkyni právo činit rozhodnutí ovlivňující právní situaci zboží, bylo nutné důkazní řízení dostatečně doplnit, zejména o výslechy svědků. Správce daně pochybil, neprovedl-li důkazy, které žalobkyně v průběhu daňového řízení navrhovala.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření

[14] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále „s. ř. s."). Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[15] Stěžovatel tvrdí, že je napadený rozsudek v rozporu s prvním rozsudkem NSS. Pojem dodání zboží musí zahrnovat veškeré převody majetku opravňující osobu k faktickému nakládání s ním, jako by byla jeho vlastníkem. NSS v původním rozsudku v bodech 37 a 40 potvrdil, že upřednostňuje materiální a faktické hledisko. Krajský soud ale vycházel z toho, že se převod práva nakládat se zbožím jako vlastník hodnotí z formálního hlediska. Požadoval posouzení, z jakého právního titulu vznikla žalobkyni možnost ovlivňovat právní osud zboží.

[16] Stěžovatel se zabýval otázkou dodání zboží ve smyslu § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a nárokem na odpočet DPH. Z napadeného rozsudku není zřejmé, proč by měl přejít do soukromoprávní roviny a zkoumat otázku nabytí vlastnického práva. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se neomezuje na převody dle použitelného vnitrostátního práva.

[17] Stěžovatel trvá na tom, že na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při nakládce pohonných hmot v jiných členských státech. To dokládá skutkovými zjištěními, která učinil v průběhu daňového řízení. Zároveň tvrdí, že ke stejnému závěru dospěl NSS v prvním rozsudku v bodech 37 a 39.

[18] Závěr krajského soudu týkající se chybějících úvah je vnitřně rozporný. Na jedné straně soud uvedl, že součástí zpochybnění tvrzení žalobkyně ohledně místa plnění musí být kromě popisu skutkových okolností i obecná správní úvaha správce daně. Na straně druhé ale poukázal na početná zjištění správce daně i úvahy stěžovatele. Následně uzavřel, že stěžovatel nenaplnil požadavky vyplývající z judikatury. Požadovanou úvahu rozhodnutí obsahuje v bodech 27 až 34. Na mnoha místech je v rozhodnutí nadto odkázáno na zprávu o daňové kontrole, která ji rovněž obsahuje.

[19] Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu z důvodu neprovedení výslechů statutárních orgánů dodavatelů žalobkyně. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co tvrdí. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Naopak stěžovatel pro své závěry zjistil skutkový stav dostatečně, což potvrdil NSS v prvním rozsudku v bodech 38 a 39. Krajský soud zcela pominul argumentaci rozhodnutí k důkazním prostředkům, ale i k celému skutkovému stavu. Dále opomněl, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání skutkového stavu.

[20] Neprovedení výslechů namítla žalobkyně až v doplnění žaloby po zrušení prvního rozsudku krajského soudu. Jedná se proto o opožděnou námitku, což ostatně potvrdil v původním rozsudku NSS v bodě 41. Ten navíc výslovně vyloučil aplikaci rozsudku NSS z 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019-73, na který ve svém třetím rozsudku krajský soud odkázal. Krajský soud dále nesprávně aplikoval na věc nedopadající závěry rozsudku *Divíšek*.

[21] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[22] Žalobkyně ve vyjádření uvedla, že krajský soud nerozhodl věc v rozporu s dřívějšími právními závěry NSS. Předchozí dva rozsudky vyjasnily, že rozhodnutí je přezkoumatelné, a že má krajský soud věc sám posoudit. Předmětem sporu jsou dvě spolu související právní otázky: Zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH, a zda je zákonný závěr daňových orgánů o místu plnění. Pokud správce daně dospěje k závěru, že místem plnění byl jiný členský stát, nelze postavit odepření nároku na odpočet DPH na neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Podle žalobkyně jednotlivé skutečnosti tvrzené stěžovatelem nepředstavují racionální důvody pro závěr o místě plnění v jiném členském státě.

[23] Daňové orgány se musí zabývat otázkou soukromoprávního převodu vlastnického práva. Žalobkyně v průběhu daňového řízení tvrdila, že k přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník došlo na území České republiky poté, co na ni převedl vlastnictví její dodavatel. Domnívá se, že věc je obdobná s rozsudkem *Divíšek* a rozsudkem NSS z 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, č. 4354/2022 Sb. NSS, *AUTOTRANS PETROL*. Požadavkům plynoucím z těchto rozsudků rozhodnutí stěžovatele nedostojí. Stěžovatelovy argumenty a jím zdůrazňované okolnosti se týkají pouze faktického nakládání se zbožím. Daňové orgány se ale měly zabývat také tím, jaké konkrétní právo a na základě jakého titulu na žalobkyni přešlo.

[24] Žalobkyně tvrdí, že neměla nad zbožím plné právní panství. Dále uvedla, že je to správce daně, kdo má povinnost uvést racionální důvody pro závěr, že místo plnění mělo být v jiném členském státě. Skutečnosti, které dle stěžovatele dokládají, že oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník mělo přejít na žalobkyni již v jiném členském státě, neosvědčují zákonnost těchto závěrů.

[25] Daňové orgány navzdory důkazním návrhům blíže nezkoumaly faktický průběh dodání pohonných hmot žalobkyni, právní vztahy mezi ní a dodavateli, další vztahy v obchodním řetězci, postup zúčastněných osob při zadávání a vyřizování objednávek ani okolnosti spojené s realizací plateb za dodávky zboží. Správci daně navíc žalobkyni neumožnili unést důkazní břemeno, neboť neprovedli relevantní důkazní návrhy.

[26] Po více než čtyřech měsících nečinnosti zaslal stěžovatel reakci na vyjádření žalobkyně, ve kterém opakuje svou kasační argumentaci. Zdůraznil, že žalobkyně neprokázala své tvrzení ohledně okamžiku přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a že je to ona, koho tíží důkazní břemeno. Odkázal na rozsudek NSS z 12. 1. 2023, č. j. 2 Afs 138/2021-69.

[27] Žalobkyně v odpovědi na vyjádření stěžovatele uvedla, že daňové orgány neprovedly navržené důkazy a neumožnily jí unést důkazní břemeno. Dále neuvedly racionální důvody pro závěr, že místo plnění bylo v jiném členském státě. Trvá na tom, že daňové orgány neposoudily, jaké konkrétní právo a na základě jakého titulu na ni přešlo.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[28] Kasační stížnost je důvodná.

Přípustnost kasační stížnosti

[29] Nejvyšší správní soud si nejprve položil otázku, zda je projednávaná opakovaná kasační stížnost přípustná. Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se NSS nemusel znovu zabývat věcí, u které již jednou svůj právní názor závazný pro nižší soud vyslovil, a nižší soud se tímto právním názorem řídil. Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vyložil právní názor NSS vyřčený v prvním zrušujícím rozsudku, v této části je tak kasační stížnost přípustná. Námitka vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku je také přípustná. Námitka týkající se právního titulu, na jehož základě mělo přejít na žalobkyni právo nakládat se zbožím jako vlastník, je rovněž přípustná, protože se jí NSS dosud nezabýval.

Nepřezkoumatelnost

[30] Nejvyšší správní soud se jako první zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. K podstatě této vady lze odkázat na ustálenou judikaturu (např. rozsudky NSS ze 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS; či z 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Napadený rozsudek soudu namítanou vadou netrpí. Jako celek působí vnitřně konzistentním dojmem, z odůvodnění jsou zřejmé úvahy soudu i to, jak posoudil žalobní námitky. Z rozsudku jsou patrné důvody, dle kterých měl stěžovatel přejít do soukromoprávní roviny a zkoumat otázku nabytí vlastnického práva. Úvahy krajského soudu nejsou ani vnitřně rozporné. V bodě 137 uvedl, že součástí zpochybnění tvrzení žalobkyně o místu plnění musí být krom popisu skutkových okolností i právní úvaha správce daně. V bodě 138 pak popsal zjištění správce daně i stěžovatele, a uzavřel, že stěžovatel nenaplnil požadavky vyplývající z judikatury. Výčet skutkových zjištění (v bodě 138) nijak nepopírá požadavek na právní úvahu o titulu (v bodě 137).

Rozpor se závazným právním názorem

[31] Následně se NSS zaměřil na otázku, zda krajský soud správně vyložil závazný právní názor, a zda se jím řídil. Dle stěžovatele je napadený rozsudek v rozporu s body 37 a 40 prvního rozsudku NSS, ohledně výkladu pojmu dodání zboží. Zároveň tvrdí, že NSS dospěl v prvním rozsudku v bodech 37 a 39 k závěru, že na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při nakládce pohonných hmot v jiných členských státech. NSS měl v prvním rozsudku v bodech 38 a 39 potvrdit, že stěžovatel pro své závěry zjistil skutkový stav dostatečně. To krajský soud nerespektuje a požaduje provedení výslechů dodavatelů žalobkyně. Dále namítl, že NSS v původním rozsudku v bodě 41 potvrdil opožděnost námitky tykající se neprovedení výslechů. Krajský soud se jí tedy neměl zabývat.

[32] Jak již uvedl NSS ve svém druhém rozsudku v této věci, v bodě 37 prvního rozsudku jen poukázal na zjištění učiněná správcem daně a uvedl jejich výčet. V bodě 39 kasační soud shrnul, že stěžovatel komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti věci. Úvahy daňových orgánů NSS označil za dostatečné pro posouzení předmětu sporu a rozhodnutí stěžovatele za přezkoumatelné. V bodě 40 s odkazem na rozsudky SDEU *AREX CZ* a NSS *AREX* uvedl obecná východiska, která je třeba při posouzení věci

zohlednit. NSS v žádném z namítaných bodů sám věc meritorně neposuzoval. V bodě 24 svého druhého rozsudku naopak zdůraznil, že krajský soud nezavazuje v tom, jak má věc samu rozhodnout. Kasační soud tedy v předcházejících řízeních nepodal konkrétní výklad pojmu dodání zboží, ani nedospěl k závěru, že na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při nakládce pohonných hmot v jiných členských státech. Jelikož tyto názory nevyjádřil, nemůže s nimi být rozsudek krajského soudu v rozporu.

[33] NSS v bodě 38 svého prvního rozsudku uvedl, že daňové orgány hodnotily shromážděné důkazy a vyvodily z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. V bodě 39, jak již bylo uvedeno výše, označil úvahy správce daně za přezkoumatelné. Kasační soud se nezabýval případným procesním pochybením správce daně spočívajícím v neprovedení výslechů svědků. Krajský soud tak nebyl v této otázce zavázán.

[34] Možnou opožděností žalobní námitky týkající se neprovedení výslechů svědků se NSS v bodě 41 svého prvního rozsudku nezabýval. Sám stěžovatel uvedl, že námitka byla doplněna až po tomto rozsudku. Ani v tomto ohledu tedy NSS krajský soud nezavázal, a ten proto právní názor kasačního soudu nemohl překročit.

Právo nakládat se zbožím jako vlastník a místo dodání zboží

[35] Ve věci jsou klíčové související otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a místa dodání zboží.

[36] Dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se dodáním zboží rozumí *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*. Dle § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je místem plnění při dodání zboží uskutečněného bez odeslání nebo přepravy, místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Dle § 7 odst. 2 citovaného zákona je 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, místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Odstavce třetí a čtvrtý téhož ustanovení upravující přiřazení dopravy v řetězci transakcí byl do zákona doplněn až k 1. 9. 2020.

[37] Dle čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice o DPH“), se za dodání zboží považuje *převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník*. Dle čl. 20 téže směrnice se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí *nabytí práva nakládat jako vlastník* s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

[38] V projednávané věci není sporu o tom, že žalobkyně nakupovala pohonné hmoty způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Řetězovým obchodem se rozumí transakce, kdy je zboží přeprodáváno několika subjekty mezi sebou.

[39] Obecně, pokud je dodání zboží v řetězci spojeno s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení dalších transakcí (srov. rozsudek *EMAG*). Ostatní transakce se považují pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy. Jejich místo plnění je stanoveno podle toho, zda předchází nebo následují po transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky.

[40] Transakce je spojena s přepravou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k transakci je klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu, či druhému dodání, musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU (srov. rozsudek *Euro Tyre*). V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník (rozsudek SDEU z 26. 7. 2017, C-386/16, *Toridas*, body 35 a 36, a tam citovaná judikatura). Jestliže se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil předtím, než bylo zboží přepraveno uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (rozsudek *Toridas*, bod 36). Jestliže pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (rozsudky SDEU z 21. 2. 2018 ve věci C-628/16, *Kreuzmayr*, bod 34; *Euro Tyre*, bod 34). V rámci celkového posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na konečného pořizovatele.

[41] Uvedená judikatura vychází z časového kritéria, podle něhož je třeba posoudit, zda k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo před přepravou, pro potřeby určení pořízení, kterému má být v řetězci tato jediná přeprava uvnitř Společenství přičtena, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství. Použití časového kritéria umožňuje určit, zda má být přeprava pohonných hmot přičtena pořízení, které uskutečnil první subjekt v řetězci nákupů před tím, než došlo k přepravě těchto pohonných hmot uvnitř Společenství. Toto kritérium naopak nebude použitelné, jestliže by ve věci došlo během přepravy k několika po sobě následujícím převodům tohoto práva (rozsudek SDEU z 23. 4. 2020, C-401/18, *Herst*, bod 46). Za těchto okolností je pro potřeby určení pořízení, kterému má být přičtena jediná přeprava uvnitř Společenství, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, nutné provedení celkového posouzení všech konkrétních okolností věci (rozsudek *Herst*, bod 47).

[42] NSS připomíná, že úvaha ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní (rozsudek NSS *AREX*, bod 130). Tuto otázku je vždy nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen primárně objasnit daňový subjekt. Na druhé straně, dospěje-li správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního

břemene daňovým subjektem. Pro závěr, že místo plnění bylo v jiném členském státě, musí existovat racionální důvody. Součástí „racionálních důvodů“ ohledně místa plnění, má být nejen popis zjištěných skutkových okolností týkajících se obvykle zejména faktického nakládání se zbožím, ale též alespoň základní právní úvaha správce daně (rozsudek *AUTOTRANS PETROL*, bod 23). Na uvedených závěrech nic nemění ani rozsudek NSS č. j. 2 Afs 138/2021-69, na který stěžovatel odkazuje. V této věci zrušil NSS rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost a obecně uvedl, že daňové orgány nemají povinnost prokazovat, že formálně tvrzený skutkový stav je v rozporu s faktickým stavem. Tato premisa platí, a není v rozporu s tím, že úvaha ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní.

[43] Při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník se tedy typicky bude zkoumat, kdy bylo na daňový subjekt převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Z logiky věci plyne, že zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně půjde o převod jiných práv.

[44] Mohou ale také nastat případy, a to typicky komplikované, v nichž převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nebude spojen s konkrétně určeným a formálně pojmenovaným právním titulem, na jehož základě právo přechází.

[45] Soudní dvůr ustáleně judikuje, že *dodání zboží* má objektivní povahu, a že se použije bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění, aniž mají daňové orgány povinnost provést šetření za účelem zjištění úmyslu dotčené osoby povinné k dani, nebo zohlednit úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek (rozsudky z 21. 11. 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, bod 21; z 15. 5. 2019, *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, bod 28). Cílem systému DPH je zatížit konečného spotřebitele zboží nebo služeb (rozsudek z 1. 7. 2021, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, bod 31), pokud toto zboží bylo dodáno nebo byly služby poskytnuty v rámci zdanitelných plnění podle směrnice o DPH. Podle judikatury proto brání zásada daňové neutrality v oblasti výběru DPH obecnému odlišování mezi protiprávními a legálními plněními (rozsudek z 10. 11. 2011, *The Rank Group*, C-259/10 a C-260/10, bod 45). Soudní dvůr v nedávné době konkrétně uvedl, že dodávka elektřiny provozovatelem distribuční soustavy, byť byla uskutečněna neúmyslně a v důsledku protiprávního jednání třetí osoby, je dodáním zboží za úplatu, které vede k převodu práva nakládat s hmotným majetkem (rozsudek z 27. 4. 2023, *Fluvius Antwerpen*, C-677/21, bod 39).

[46] Soudní dvůr se také zabýval řetězovým obchodováním s pohonnými hmotami při přemístění těchto výrobků z jednoho členského státu do druhého. Uvedl, že přepravu nelze považovat za rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, není-li dána jiná okolnost, která by umožňovala předpokládat, že k takovému převodu došlo v době této přepravy (rozsudek *AREX CZ*, bod 78). Převod práva nakládat s majetkem jako vlastník ostatně znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji (rozsudek *Herst*, bod 40). Pouhá organizace dopravy není sama o sobě rozhodujícím kritériem.

[47] Soudní dvůr dále uvedl, že pojem *dodání zboží* neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s majetkem, jako by byla jeho vlastníkem (např. rozsudky z 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, bod 7; z 14. 7. 2005, *British American Tobacco a Newman Shipping*, C-435/03, bod 35; z 21. 2. 2006, *Halifax a další*, C-255/02, bod 51; ze 3. 6. 2010, *De Fruytier*, C-237/09, bod 24; z 18. 7. 2013, *Evita-K*, C-78/12, bod 33; *Vega International Car Transport and Logistic*, bod 27; a z poslední doby *Fluvius Antwerpen*, bod 35). Stejně tak se dle judikatury *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník* neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku (viz rozsudky *De Fruytier*, bod 24; *AREX CZ*, bod 75; a *Herst,* bod 36). Dodání ve smyslu čl. 14 směrnice o DPH nepředpokládá převod vlastnického práva ke zboží v právním smyslu (např. rozsudek z 10. 7. 2019, *Kuršu zemė*, C-273/18, bod 36; a usnesení z 6. 2. 2014, *Jagiełło*, C-33/13, bod 32 a tam citovaná judikatura).

[48] Pojmy *dodání zboží* a *nakládání se zbožím jako vlastník* tedy mají objektivní povahu vycházející z faktického stavu věcí, který bude sice ve většině případů odpovídat právní situaci, ale nemusí tomu tak být vždy. Je možná situace, kdy dojde k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, aniž by byly naplněny formální požadavky vnitrostátních právních předpisů. V těchto případech bude rozhodující vědomí o (existenci a základních vlastnostech) zboží a možnost ovlivnit jeho osud (rozsudek NSS z 9. 12. 2022, č. j. 8 Afs 206/2020-64, *LYNX INVEST II,* bod 27). Implicitně bude i zde často přítomen právní titul. Ten bude typicky nepojmenovaný a konkludentní, a bude se tedy projevovat jen ve faktickém nakládání se zbožím. Přihlédnout je též třeba k praxi stran (rozsudek *LYNX INVEST II,* bod 30).

[49] Není-li ve věci určen a formálně pojmenován právní titul pro nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, je potřeba na správce daně klást zvýšené požadavky. Za prvé musí správce daně podrobně popsat zjištěné skutkové okolnosti věci. Na tom ale nesmí ustat. Za druhé musí provést alespoň základní právní úvahu, ze které bude zřejmé proč došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (rozsudek *AUTOTRANS PETROL*, bod 23). Nelze se tedy spokojit s komplexním popisem skutkových okolností, který není doprovázen celkovým posouzením a hodnocením všech konkrétních okolností věci.

[50] V každém jednotlivém případě není nutné po správci daně vyžadovat označení konkrétního právního titulu, na jehož základě může daňový subjekt se zbožím fakticky nakládat jako vlastník. Správce daně nemusí zkoumat, zda jsou naplněny podstatné náležitosti specifického právního jednání podle vnitrostátního práva. Postačí, pokud vedle skutkových zjištění a při posouzení všech konkrétních okolností provede úvahu, z které je zřejmé, že daňový subjekt fakticky mohl ovlivnit právní osud zboží, např. dle demonstrativně uvedených kritérií rozsudku *Herst* bodů 48 a 49.

[51] Možnost vycházet při posouzení toho, zda došlo k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, i z faktického stavu věci potvrzuje rovněž zahraniční judikatura aplikující harmonizovanou unijní úpravu DPH. Například Spolkový finanční dvůr popisuje proces

dodání zboží jako převod podstaty, hodnoty a příjmů. Rozhodující jsou celkové okolnosti jednotlivého případu, tj. konkrétní smluvní ujednání a jejich skutečné provádění s přihlédnutím k zájmům zúčastněných stran (rozsudek z 25. 2. 2015, sp. zn. XI R 15/14). Dle rakouského Správního soudního dvora existuje způsobilost nakládat s majetkem jako vlastník, pokud je subjekt oprávněn nakládat s tímto majetkem de facto, jako by byl jeho vlastníkem (rozsudek z 3. 4. 2019, sp. zn. Ra 2018/15/0125). Nejvyšší správní soud Slovenské republiky uvedl, že se pojem dodání zboží (tj. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník) neomezuje na převod způsoby upravenými použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku jednou stranou, který druhou stranu opravňuje fakticky s ním nakládat, jako by byla vlastníkem tohoto majetku, a to i kdyby k převodu právního vlastnictví nedošlo. Převod práva nakládat s majetkem jako vlastník znamená, možnost přijímat rozhodnutí způsobilá ovlivnit právní status dotčeného majetku, včetně rozhodnutí o jeho prodeji (rozsudek z 14. 2. 2022, sp. zn. 10 Sfžk/74/2020).

[52] Názor NSS lze shrnout následovně. Při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník se má typicky zkoumat, zda bylo na daňový subjekt od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, převedeno buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Mohou však nastat případy, kdy nebude formální titul existovat nebo formální převod práva nebude odpovídat zjištěnému faktickému stavu, a v takové skutkové situaci není nutné po správci daně vyžadovat formálně pojmenovaný právní titul, na jehož základě může daňový subjekt se zbožím nakládat jako by byl vlastníkem tohoto zboží. Stačí, pokud při posouzení všech okolností věci a vedle popisu skutkových zjištění provede úvahu, z které je zřejmé, že daňový subjekt mohl fakticky ovlivnit právní osud zboží.

Aplikace na projednávanou věc

[53] Daňové orgány v projednávané věci neurčily právní titul, na jehož základě měla žalobkyně se zbožím právně nakládat. A právě o tuto chybějící úvahu opřel krajský soud své zrušující rozhodnutí. Ve světle výše uvedených úvah je ale tento názor nesprávný. Ve věci je nutné posoudit, zda její okolnosti, zejména ty, které krajský soud rekapituloval v bodě 138 svého třetího rozsudku, a úvaha správce daně o nich, jsou dostatečné pro závěr, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobkyni v jiných členských státech.

[54] Správce daně postavil svou úvahu na následujících skutkových okolnostech. Žalobkyně nakládala zboží do pronajatých cisteren, a zároveň zajišťovala a organizovala dopravu. V rámci jednotlivých dodávek byla uskutečněna jenom jedna přeprava. Zboží bylo na dopravní prostředky nakládáno v jiných členských státech (Rakousku, Německu a Slovinsku) a pohonné hmoty byly přeprodávány v krátkém časovém úseku v řetězci několika společností. Samotná přeprava probíhala pouze z místa uskladnění pohonných hmot přímo na čerpací stanice odběratelů žalobkyně a ta předem věděla, že se jedná o zboží skladované v jiných členských státech. Žalobkyně nemá skladovací prostory pro pohonné hmoty. Dopravu svým dodavatelům nefakturovala. Žalobkyně jela do jiných států vždy pro pohonné hmoty, které si sama od svého dodavatele objednala a sama si určovala, odkud bude zboží pocházet a který den se bude nakládat.

[55] V napadeném rozhodnutí uvedl stěžovatel východiska své úvahy v bodech 13–26, která následně aplikoval zejména v bodech 29, 31–33, 46–51, 59 a 82–85. Zpráva o daňové

kontrole obsahuje úvahy správce daně na stranách 9–13. Ve zprávě se správce daně zabýval dopravou pohonných hmot, přičemž z přepravních dokladů dovodil, že přepravu fakticky provedla žalobkyně. Následně z posuzování vyjmul ty transakce, u kterých žalobkyně prokázala fakturaci dopravy. U ostatních transakcí ze skutkového stavu nevyplynulo, že by doprava byla účtována jiné osobě. K právu nakládat se zbožím jako vlastník správce daně uvedl, že se neomezuje na převod vlastnického práva dle tuzemských soukromoprávních předpisů. Zabýval se tedy otázkou, kdy mohla žalobkyně s majetkem skutečně nakládat, jako by byla jeho vlastníkem. Zohlednil při tom rovněž rámcové smlouvy mezi žalobkyní a jejími dodavateli (které obsahují výhradu vlastnictví). Dospěl k závěru, že žalobkyně nejen organizovala a provedla dopravu, ale nesla rovněž její náklady a měla jako jediná právo disponovat se zbožím po jeho nakládce v jiných členských státech. Mohla také ovlivnit, zda k přepravě skutečně dojde. S ohledem na objem přepravovaných pohonných hmot a neexistenci vlastních skladů musela mít téměř současně s nákupem zajištěn jejich prodej. Při sjednávání odbytu pohonných hmot se chovala jako jejich vlastník.

[56] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí k výše uvedenému dodal, že obchodní transakce fakticky probíhaly již na území jiných členských států. Předání zboží nebyl přítomen nikdo z ostatních společností zapojených do obchodních řetězců. Žalobkyně vystupovala od okamžiku převzetí zboží v pozici osoby oprávněné nakládat se zbožím jako vlastník. Zároveň byla příjemcem pohonných hmot. Stěžovatel potvrdil úvahu správce daně obsaženou ve zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně podle něj nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiných členských státech.

[57] NSS považuje tuto úvahu za dostatečnou a správnou. Zejména je podstatné, že žalobkyně dopravu zboží nikomu nefakturovala, zajistila jeho přepravu pronajatými vozidly a celou transakci uskutečnila pro svoji vlastní ekonomickou činnost, tj. za účelem prodeje nakoupených pohonných hmot svým odběratelům (srov. obdobně rozsudek *Herst*, body 48 a 49). Zboží přepravila pro svou vlastní potřebu, protože byla (po řetězci transakcí) jeho konečným příjemcem. Nebyla tedy pouhým dopravcem pro jiného. I přes formálně právně sjednanou výhradu vlastnického práva fakticky nakládala s pohonnými hmotami jako jejich vlastník již na území členských států (Rakousko, Německo a Slovinsko), ve kterých byly pohonné hmoty skladovány. Jádro žalobní argumentace týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník není důvodné. Právo nakládat se zbožím jako vlastník se nepřevádí pouze konkrétně pojmenovaným vnitrostátním právním titulem. Jeho existenci lze dovodit na základě skutkových okolností věci a s ohledem na faktickou dispozici se zbožím. Jak uváděla shora citovaná judikatura Spolkového finančního dvora, kromě smluvních ujednání je třeba přihlédnout i ke skutečnému provádění smlouvy s přihlédnutím k zájmům zúčastněných stran. To totiž svědčí faktické změně původně sjednané smlouvy. Tak tomu bylo právě v projednávané věci. Na výsledku nic nemění ani to, že zboží podléhá spotřební dani a bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození (rozsudek SDEU *AREX CZ*, body 69–79).

Neprovedení výslechů

[58] Ohledně námitky neprovedení výslechů svědků krajský soud správně připomněl, že má-li mít daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být prokázány rozhodné skutečnosti

(rozsudek NSS č. j. 7 Afs 399/2019-73). Zároveň je nutné uvést, že dle ustálené judikatury NSS není správce daně povinen vyslechnout svědka vždy, požaduje-li to daňový subjekt (např. rozsudek NSS z 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74). Musí ovšem zdůvodnit proč (rozsudek NSS z 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48).

[59] Ze správního spisu kasační soud ověřil, že žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění obecně konstatovala, že měly být provedeny výslechy zástupců subjektů, které uskutečnily osvobozené dodání do jiných členských států. Nebylo ale jasné, co konkrétně měly tyto výslechy prokázat. To ostatně uvedl správce daně na str. 21 zprávy o daňové kontrole. V odvolání proti platebním výměrům žalobkyně výslechy nenavrhla. V žalobě z 27. 12. 2016 v bodě 11 v části týkající se neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele uvedla, že stěžovatel se některé pro ni svědčící „[d]*ůkazy* (...) *ani nepokusil získat např. výslech subjektů, které uskutečnily osvobozené dodání do jiného členského státu a další.*“ V bodě 14 shrnula, že chtěla po stěžovateli, aby on sám předložil konkrétní důkazy. Tuto formulaci nelze považovat za žalobní bod namítající neprovedení konkrétních důkazních návrhů, kterými chtěla žalobkyně prokázat konkrétní skutečnost. Naopak uvedená žalobní argumentace míří na neunesení důkazního břemene ze strany správců daně resp., na jejich nečinnost, neboť dle přesvědčení žalobkyně si daňové orgány důkazní prostředky měly samy iniciativně opatřit. Námitka týkající se neprovedení konkrétních důkazních návrhů žalobkyně byla vznesena až po změně jejího právního zastoupení ve vyjádření z 5. 10. 2021. Se stěžovatelem lze proto souhlasit v tom, že se jedná o námitku opožděnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[60] 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 předcházejících zrušujících rozsudcích (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je vázán tímto rozsudkem, zejména částí Aplikace na projednávanou věc.

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

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

V Brně dne 19. července 2023

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu