ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Herst, s. r. o.**, se sídlem Jíkevská 195, Bobnice, zastoupené Mgr. Janem Baladou, advokátem se sídlem Palackého 740/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 10. 2016, č. j. 45296/16/5300-21442-711315 a č. j. 45298/16/5300-21442-711315, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se jedná o nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) na vstupu při nabytí pohonných hmot od českých dodavatelů. Jde o posouzení, v jakém místě došlo k dodání zboží. Žalovaný má za to, že žalobkyně nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami v zahraničí a k dodání zboží tak došlo na území jiného členského státu Evropské unie. Žalobkyně je naopak přesvědčena, že jí zboží bylo dodáno v tuzemsku.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 10. 2016, č. j. 45296/16/5300-21442-711315, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry na DPH. Těmi Finanční úřad pro Středočeský kraj (správce daně) žalobkyni doměřil tuto daň za zdaňovací období února

až prosince 2011, ledna až prosince 2012 a ledna a února 2013 v celkové výši 131 900 304 Kč a stanovil penále v celkové výši 27 780 051 Kč. Rozhodnutím z téhož dne vydaným pod č. j. 45298/16/5300-21442-711315, žalovaný změnil dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období listopad 2010 až leden 2011, březen až květen 2013, jinak žalovaný ponechal rozhodnutí správce daně beze změny tak, že žalobkyni v souhrnu byla doměřena DPH ve výši 13 480 833 Kč a penále ve výši 2 696 164 Kč.

[3] Správce daně v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu zjistil, že žalobkyně zajišťovala pomocí vlastních prostředků a na své náklady přepravu pohonných hmot z různých členských států Evropské unie do České republiky. Podle správce daně nevystupovala žalobkyně v rámci této přepravy pouze jako přepravce, ale také jako koncový odběratel pohonných hmot od tuzemských dodavatelů (obchodních korporací Hercok, s.r.o., RENOIL CZ s.r.o., KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o., Ing. Martin Divišek s.r.o., M.V.-Petrol Trade s.r.o. a fyzické osoby Miroslava Měřičky). Za nákup pohonných hmot uplatnila žalobkyně odpočet DPH na vstupu. Správce daně zjistil, že tyto nákupy probíhají formou několika po sobě jdoucích dodání zboží uskutečněných v rámci jedné přepravy osobami povinnými k dani. Místa nakládek se nacházejí v jiných členských státech (Rakousko, Slovinsko, Slovensko a Německo) a místa vykládek jsou v České republice, na čerpacích stanicích žalobkyně a jejích odběratelů.

[4] Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) žalobu proti oběma rozhodnutím žalovaného zamítl. Krajský soud podrobně shrnul relevantní judikaturu a vyšel mimo jiné z řízení o předběžné otázce, kterou v projednávané věci položil Soudnímu dvoru EU. Dále uvedl, že pro přijetí závěru o tom, v jakém místě došlo k dodání zboží, je třeba posoudit, kde a kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle krajského soudu nepostačuje určit, kdy žalobkyně začala se zbožím fyzicky nakládat (srov. bod 119 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176). Jak bylo výše uvedeno, převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je majetek převáděn, zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (viz rozsudky Soudního dvora EU ze dne 20. 6. 2018, ve věci C-108/17, *Enteco Baltic*, bod 87, ze dne 19. 12. 2018, ve věci C-414/17, *AREX CZ*, bod 75, ze dne 23. 4. 2020, ve věci C-401/18, *Herst*, bod 38). Rovněž Nejvyšší správní soud v obdobných případech opakovaně odmítl daňovými orgány naznačenou konstrukci, že již pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník PHM (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 - 45, či ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176).

[5] Podle krajského soudu se převod práva nakládat se zbožím jako vlastník neomezuje na převod ve formách stanovených vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku, který poskytne druhé straně oprávnění fakticky se zbožím nakládat jako vlastník. Může tedy činit také rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnout o jeho prodeji. Podle krajského soudu vyvstaly důvodné pochybnosti o dodání zboží v tuzemsku, jak tvrdila žalobkyně. V této souvislosti poukázal zejména na to, že si žalobkyně s přihlédnutím k nabídkovým cenám vědomě vybrala pohonné hmoty z jiného členského státu. Zboží poté v zahraničí sama vyzvedla vlastními

dopravními prostředky, za přepravní služby hradila pouze zálohové platby (nevystavovala faktury k jednotlivé přepravě). Od počátku pohonné hmoty vezla pro vlastní potřebu. Tyto okolnosti podle krajského soudu svědčí závěru o místě dodání zboží v jiném členském státě a nikoli v tuzemsku.

II. Kasační stížnost

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Rozsudek je podle ní nepřezkoumatelný, neboť z něj nevyplývá, jaká práva a od kterého subjektu měla stěžovatelka nabýt okamžikem nakládky pohonných hmot v jiném členském státě. Z rozsudku neplyne ani to, na základě jakých skutečností krajský soud dovodil, že sám stěžovatelčin dodavatel takovými právy v daném okamžiku disponoval. Krajský soud také překročil svou pravomoc, neboť nedostatky rozhodnutí žalovaného nahradil vlastními úvahami.

[7] Stěžovatelka svůj nárok na odpočet DPH na vstupu podpořila množstvím dokumentace. Nesouhlasí s tím, že samotná nakládka pohonných hmot na její dopravní prostředky mohla založit relevantní pochybnosti daňových orgánů o průkaznosti a věrohodnosti důkazů, které stěžovatelka v daňovém řízení předložila. Vyjádření prosté pochybnosti není dostatečné pro přenos důkazního břemene zpět na stěžovatelku. To, že pohonné hmoty byly naloženy na stěžovatelčiny dopravní prostředky, nevypovídá nic o místě plnění mezi ní a jejím dodavatelem (rozsudek Soudního dvora EU ve věci *AREX CZ* nebo na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ*).

[8] Stěžovatelka namítá, že ačkoli na ni správce daně nepřenesl důkazní břemeno ohledně místa plnění, navrhovala z procesní opatrnosti řadu důkazů. Žalovaný je však neprovedl a znemožnil jí unést důkazní břemeno. Důkazy měly zejména prokázat, že posloupnost nabývání práv k pohonným hmotám v předchozích článcích řetězce vylučuje závěr o nabytí práva stěžovatelky nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník pouhým naložením na její dopravní prostředky. Závěr správce daně, že místo plnění je v jiném členském státě než daňový subjekt deklaroval, nelze odůvodnit pouze neunesením důkazního břemene ze strany daňového subjektu (např. bod 130 rozsudku *AREX CZ*). Zde však nebyl proveden žádný důkaz, z něhož by vyplývalo jiné místo plnění než Česká republika.

[9] Podle stěžovatelky není zřejmé, jak krajský soud určil okamžik převodu práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Neprovedl komplexní hodnocení a pouze polemizoval s vypovídací hodnotou provedených důkazů. Pak neodůvodněně uzavřel, že stěžovatelka nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník v okamžiku jejich nakládky, protože důkazy svědčící o opaku jsou irelevantní či nevěrohodné.

[10] Žalovaný zcela opomněl, že právo nakládat s věcí jako vlastník mohla stěžovatelka nabýt pouze za předpokladu, že toto právo již dříve měli její dodavatelé. Stěžovatelčin dodavatel přitom neměl a ani nemohl mít právo k přepravovaným pohonným hmotám dříve, než byly propuštěny do volného oběhu v České republice. Tato práva tedy nemohla dříve nabýt ani stěžovatelka. Pro posouzení této skutečnosti je pak stěžejní vycházet rovněž ze soukromoprávního vztahu mezi převodcem a nabyvatelem plnění; převod práva nakládat

s věcí jako vlastník bude přitom zpravidla souviset s okamžikem nabytí skutečného vlastnictví (rozsudek *AREX CZ*, body 106, 108 a 110 a 121). Krajský soud se omezil na polemiku s obsahem smluv a dalších obchodních dokumentů včetně CMR listů, neobjasnil však, které právo a od jakého subjektu měla stěžovatelka nabýt a na základě jakých skutečností k těmto závěrům dospěl. Krajský soud tak potvrdil postup žalovaného, který se však relevantními otázkami souvisejícími s nabytím práva nakládat s plněním jako vlastník nezabýval, což je samo o sobě důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Argumentace krajského soudu na tom nemůže nic změnit, neboť nemůže nahrazovat odůvodnění žalovaného (rozsudek *AREX CZ*, bod 126).

[11] Pro posouzení místa plnění z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro výše uvedená zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), je relevantní skutečný průběh obchodních případů a sjednané obchodní podmínky, tedy soukromoprávní aspekty převodů práv mezi dodavatelem a odběratelem. Primárním zdrojem pro posouzení těchto soukromoprávních vztahů jsou projevy vůle jejich účastníků (body 106, 108, 110 a 121 rozsudku *AREX CZ*).

[12] Stěžovatelka a její dodavatelé uzavřeli smluvní vztahy, v jejichž rámci měli dodavatelé stěžovatelce dodat pohonné hmoty s místem plnění na území České republiky. Stěžovatelka i její dodavatelé vystavovali daňové doklady, podávali daňová přiznání a vykázané daňové povinnosti i plnili. Žalovaný a krajský soud pak k závěru o odlišném místě zdanitelného plnění dospívají jen proto, že k uskutečnění plnění v jiném členském státu mohlo dojít, nikoli proto, že tomu tak skutečně bylo.

[13] Pokud účastníci obchodního vztahu jednoznačně projevili formálně i fakticky svou vůli uskutečnit obchod na území České republiky (jako místo plnění byla se všemi dodavateli sjednána stěžovatelčina tuzemská provozovna), a tedy převést mezi sebou jakákoli práva k pohonným hmotám až na tomto území, je tento jejich projev vůle relevantní i ve vztahu k § 13 odst. 1 zákona o DPH. Proto je nutné tuto okolnost zohlednit při závěru o tom, kde se nacházelo místo plnění. Krajský soud to však nepovažuje za významné.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud posuzuje okamžik převodu práva zacházet s pohonnými hmotami jako vlastník izolovaně od předchozích článků řetězce. Krajský soud označil vůli účastníků obchodních vztahů za zcela irelevantní. V rámci úvah o místě plnění mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem pak soud zcela pomíjí chronologii obchodů v řetězci. V bodě 92 rozsudku krajský soud uvádí, že komplexně je třeba posuzovat výlučně jediný článek řetězce. Není však možné, aby stěžovatelka nabyla právo, pokud již dříve toto právo nenabyl její dodavatel. Zda měl dodavatel v době nakládky nějaká práva k pohonným hmotám, nelze zjistit pouze při zkoumání transakce mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem. K tomuto však nebylo provedeno dokazování, byť stěžovatelka opakovaně navrhovala důkazy.

[15] Krajský soud zcela pominul, že podmínky obchodů byly dojednány rovněž se zřetelem k právní úpravě plynoucí ze zákona o pohonných hmotách s přihlédnutím k podmínkám pro přepravu pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřebních daní. Krajský soud v bodě 106 rozsudku dospívá k absurdnímu závěru, že obchodníkům nic nebrání sjednat takové podmínky, které sice vyhoví zákonu o DPH,

avšak zároveň dojde k porušení jiných veřejnoprávních předpisů. I zákon o spotřebních daních vyžadoval, aby pohonné hmoty byly propouštěny do volného oběhu prostřednictvím oprávněného příjemce. Ani z pohledu tohoto zákona tedy stěžovatelka nemohla nabývat pohonné hmoty v zahraničí, pokud je chtěla prodávat na území České republiky.

[16] Aby stěžovatelka nastavila své obchody v souladu se závěry krajského soudu, musela by se svými dodavateli jako místo dodání sjednat místo nakládky v jiném členském státě a ve stejný okamžik začít s pohonnými hmotami disponovat. Pokud by to však učinila, neměla by možnost takto nabyté pohonné hmoty uvést na trh, protože nebyla oprávněným příjemcem (pohonné hmoty by jí nebyly uvolněny do volného oběhu). Je sice teoreticky možné, že by stěžovatelka uzavřela vlastní smlouvy s oprávněnými příjemci, kteří by jí zajistili propuštění pohonných hmot nabytých v zahraničí do volného oběhu. Stěžovatelka by tak vyhověla názoru krajského soudu a zároveň by mohla pohonné hmoty na území České republiky i dovézt a nakonec prodat. To se však nestalo a skutečně sjednané podmínky obchodních vztahů takový postup neumožňovaly.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na napadená rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na rozsudek krajského soudu. Uvedl, že pro posuzovanou věc jsou přiléhavé závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudcích ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020 - 43, *PWRGASS*, a ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020 - 69, *Eurobit Group*.

[18] I v nyní posuzované věci nakládala stěžovatelka s pohonnými hmotami, jako by byla jejich vlastník. Ani na výzvu žalovaného k prokázání skutečností nepodpořila žádnými relevantními důkazními prostředky své tvrzení, že v obchodních transakcích vystupovala pouze jako dopravce, právo nakládat se zbožím jako vlastník na ni přešlo až na území České republiky a že se jedná o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku.

[19] K otázce přenosu důkazního břemene a námitce překročení pravomoci krajského soudu žalovaný uvedl, že pochybnosti daňových orgánů mohla založit skutečnost, že stěžovatelka v případě sporných nákupů pohonných hmot sama svými dopravními prostředky v návaznosti na svou objednávku přepravovala tuto komoditu z jiného členského státu na své terminály, popř. svým odběratelům v České republice, a cenu dopravy přitom nefakturovala. Tyto indicie nepostačují samy o sobě k jednoznačnému určení okamžiku převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, avšak mohou vyvolat důvodné pochybnosti. Organizace přepravy je prvotní (nikoli však jediné) východisko při posuzování otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Organizace přepravy, resp. natankování pohonných hmot do stěžovatelčiných cisteren, nebyly jediným kritériem, kterým se daňové orgány zabývaly. Ani krajský soud svou pozornost nezaměřil izolovaně na toto kritérium, naopak komplexně hodnotil všechny okolnosti věci.

[20] Rozhodnutí žalovaného ani napadený rozsudek nejsou založeny na úvaze, že samotné naložení pohonných hmot na cisterny stěžovatelky v jiném členském státě je dostatečné pro určení okamžiku nabytí práva zacházet s pohonnými hmotami jako

vlastník. Stěžovatelka neupřesňuje, jakých důkazních prostředků se její kasační námitka týká, její argumentace je obecná. Dokazování bylo podle žalovaného zákonné.

[21] Není vyloučeno, aby okamžik naložení pohonných hmot do stěžovatelčiných cisteren v jiném členském státě ve spojení s dalšími skutečnostmi nemohl vyvolat relevantní pochybnosti o tvrzení stěžovatelky, že místo plnění bylo v České republice. Odůvodnění napadeného rozsudku je velmi podrobné a je zřejmé, že krajský soud přistoupil k posouzení sporné otázky pečlivě.

[22] Krajský soud poukázal na objektivní stránku chování účastníků obchodních vztahů, která je pro posouzení z hlediska pravidel DPH stěžejní. Současně z žádných důkazních prostředků nelze dovodit závěr svědčící pro tvrzení stěžovatelky, že místo plnění bylo v tuzemsku. Stěžovatelka nedokládá žádný konkrétní soukromoprávní projev vůle, z něhož by bylo zřejmé, že neměla možnost s pohonnými hmotami nakládat jako vlastník až do okamžiku ukončení přepravy v tuzemsku, tedy že by byla pouhým dopravcem. S ohledem na průběh transakcí a chování zapojených subjektů není zřejmé, o jaký soukromoprávní doklad by se mělo jednat a jakou relevanci by mohl mít.

[23] Komplexním posouzením věci je posouzení faktického chování a právních vztahů ke zboží v případě, že před zahájením přepravy došlo k dodání přeprodávaného zboží prostřednímu článku řetězce, nebo pokud došlo k několika dodáním v průběhu samotné přepravy. Nelze sice odhlédnout od smluvních ujednání mezi jednotlivými články a od jejich vůle či záměrů, taková ujednání však musí být podpořena objektivními skutečnostmi. Krajský soud tedy posuzoval, zda daňový subjekt měl či neměl skutečně možnost nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako by na něj vlastnické právo bylo převedeno. Formální rozsah ujednání, pokud se jím účastníci transakce neřídí, nelze upřednostnit před objektivním stavem.

[24] Žalovaný doplnil, že stěžovatelka byla při vytváření obchodního modelu vedena právním omylem o daňových důsledcích svého chování. Nicméně tuto skutečnost nelze zohlednit ve prospěch stěžovatelky, a to jednak s ohledem na rozsudek *Herst*, jakož i s přihlédnutím k závěrům předchozích rozsudků téhož soudu.

IV. Replika stěžovatelky

[25] Stěžovatelka v replice označila judikaturu, na kterou odkazuje žalovaný, za nepřiléhavou. Ve věci *PWRGASS* daňový subjekt netvrdil a nesnažil se prokázat, že pohonné hmoty z členského státu přepravoval pro jiný subjekt, případně že zboží v jiném členském státu nabyla osoba od něj odlišná. Ve věci *Eurobit Group* daňový subjekt k prokázání svých tvrzení nenavrhl provést důkazy.

[26] Stěžovatelka znovu připomněla, že žalovaný neprovedl navržené důkazy a nesprávně hodnotil důkazy provedené. Výzvu k prokázání svých daňových tvrzení obdržela až během odvolacího řízení. Stěžovatelka zopakovala svou verzi skutkového děje, která vyplývá ze smluv mezi ní a jejím dodavatelem, z obsahu svědeckých výpovědí provedených již během daňového řízení a rovněž z CMR listů k jednotlivým přepravám. Ty byly v daňovém

řízení provedeny jako důkaz a prokazují uzavření smlouvy o přepravě a její obsah. V daňovém řízení byly provedeny další důkazy nad rámec faktur a dodacích listů a i ty podporovaly stěžovatelčina daňová tvrzení. Přesto daňové orgány určily místo plnění v jiném členském státě, aniž byl dán důkaz pro tento závěr.

[27] Stěžovatelka zdůraznila, že jako důkaz v daňovém řízení navrhovala rovněž záznamy daňových orgánů týkající se zdanitelných plnění svých dodavatelů a jejich dodavatelů. Je totiž přesvědčena, že alespoň u některých z těchto subjektů byly provedeny daňové kontroly, případně jim byla DPH vyměřena při vstupu na daňové území České republiky a daňové orgány vyhodnotily dodávku pohonných hmot jako tuzemské zdanitelné plnění.

V. Posouzení věci

[28] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

V. A. (Ne)přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[30] Úvodem Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Je z něj patrné, na základě jakých důkazů a skutkového stavu, jakož i právních úvah, krajský soud dospěl ke svým závěrům (k otázce nepřezkoumatelnosti viz např. rozsudky kasačního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, nebo ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS). Z rozsudku krajského soudu podle stěžovatelky nevyplývá, jaká práva a od kterého subjektu měla stěžovatelka nabýt okamžikem nakládky pohonných hmot v jiném členském státě. Neplyne z něj ani to, jak krajský soud dovodil, že stěžovatelčin dodavatel takovými právy v daném okamžiku disponoval. Kasační soud se s tímto názorem neztotožnil a rozsudek krajského soudu shledal přezkoumatelným. Krajský soud vysvětlil, proč považuje pochybnosti žalovaného o místě plnění za dostatečně odůvodněné. O tom, zda toto posouzení bylo i zákonné, Nejvyšší správní soud pojedná v další části své argumentace.

[31] K tvrzení stěžovatelky, že krajský soud vlastním (soudcovským) uvážením nahradil závěry žalovaného, uvádí kasační soud následující. Z napadeného rozhodnutí žalovaného jsou patrné důvody, pro které žalovaný shledal správným rozhodnutí správce daně, i důvody, proč neprovedl navržené důkazy. Ani po provedeném doplnění dokazování v odvolacím řízení totiž žalovaný nepovažoval pochybnosti o místě plnění za odstraněné a provedení dalších důkazů by nebylo pro věc relevantní. Rozhodnutí žalovaného obsahuje právní úvahy, jejichž údajné „nahrazení“ soudcovským uvážením stěžovatelka v kasační stížnosti namítá. S těmito úvahami žalovaného se krajský soud ztotožnil a následně je vlastními slovy zopakoval a dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný. Upřesnění či doplnění některých úvah žalovaného (bez kterých rozhodnutí žalovaného obstojí) však nelze považovat za nepřípustné nahrazení těchto úvah. Krajský soud proto v tomto ohledu nepochybil, neboť nenahradil úvahu žalovaného svým soudcovským uvážením (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002 - 46, č. 416/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 10. 1. 2017, č. j. 8 As 140/2016 - 63). Nejvyšší správní soud neshledal ani to, že by krajský soud překročil

svou pravomoc, pokud upřesnil, že z obsahu předložených daňových dokladů plynou i další pochybnosti, neboť některé z těchto dokladů se jeví být vnitřně rozporné.

V. B. Místo plnění – obecná východiska

[32] Nejvyšší správní soud nepovažuje za účelné podrobně rekapitulovat právní úpravu, judikaturu Soudního dvora EU a kasačního soudu k otázce posuzování místa plnění při dodání zboží v případech tzv. řetězových obchodů. Z vyjádření účastníků řízení v soudním i daňovém řízení plyne, že jsou jim výstupy rozhodovací praxe dobře známy a v zásadě mezi nimi neexistuje spor ohledně obecných právních východisek. Prejudikaturu správně shrnul krajský soud a lze odkázat také na nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 214/2022 - 77, *Eurobit Group II.*, který obsahuje také podrobné shrnutí všech pro věc relevantních závěrů, a Nejvyšší správní soud z něj v tomto rozsudku vychází. Kasační soud proto nyní připomene pouze základní právní východiska této problematiky.

[33] Podle § 7 odst. 1 a 2 zákona o DPH platí, že *místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. 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.*

[34] Podle § 13 odst. 1 věty první zákona o DPH platí, že *dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.*

[35] Podle čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) platí, že „*dodáním zboží*“ *se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.*

[36] Podmínkou nároku na odpočet vyplývající z § 72 odst. 1 zákona o DPH je přijetí zdanitelného plnění. Tím je ve smyslu § 2 téhož zákona mj. dodání zboží za úplatu s místem plnění v tuzemsku. Jde tedy o základní hmotněprávní podmínku pro vznik nároku na odpočet daně. Jádrem sporu v této věci byla otázka určení místa dodání zboží v kontextu řetězových obchodů s pohonnými hmotami dováženými z jiných členských států. V případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna z řetězce obchodních transakcí (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *EMAG*, bod 45). Pro určení takové transakce je rozhodné stanovit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 věta první zákona o DPH). Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny okolnosti věci (včetně těch specifických). Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř Evropské unie (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-430/09, *Euro Tyre*, bod 34).

pokračování

[37] 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 podléhá osvobození 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 („dodání").

[38] 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 stěžejní 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 (dalšímu) 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 Soudního dvora EU ze dne 26. 7. 2017, ve věci 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 Soudního dvora EU ze dne 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.

[39] 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).

[40] Nejvyšší správní soud připomíná, že úvaha ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní (rozsudek Nejvyššího správního soudu *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 úvaha správce daně, ze které je zřejmé, že daňový subjekt mohl fakticky ovlivnit právní osud zboží (srov. rozsudek *Eurobit Group II.*, bod 52).

[41] 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.

[42] 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 (i z důvodů různých zvláště soukromoprávních právních úprav napříč Evropskou unií).

[43] 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).

[44] 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 rozhodnout o jeho prodeji (rozsudek *Herst*, bod 40). Pouhá organizace dopravy nemusí sama o sobě být rozhodujícím kritériem.

[45] 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).

[46] 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 (včetně oprávnění disponovat se zbožím), aniž by byly naplněny formální požadavky vnitrostátních právních předpisů spojené s přechodem vlastnického práva.

[47] 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.

[48] 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, ze které je zřejmé, že daňový subjekt fakticky mohl ovlivnit právní osud zboží (nakládat s ním jako vlastník), např. dle demonstrativně uvedených kritérií rozsudku *Herst* bodů 48 a 49.

[49] Názor Nejvyššího správního soudu lze shrnout následovně. Při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník se má typicky zkoumat, zda na daňový subjekt vlastník, případně jiná oprávněná osoba, převedla 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 jeho vlastníkem. Stačí, pokud při posouzení všech okolností věci a vedle popisu skutkových zjištění provede úvahu, z níž je zřejmé, že daňový subjekt mohl fakticky disponovat se zbožím a ovlivnit jeho právní osud.

V. C Místo plnění – aplikace na projednávanou věc

[50] Stěžovatelka má za to, že místo plnění se nacházelo v tuzemsku, neboť až zde na ni bylo převedeno právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Daňové orgány naopak dospěly k závěru, že místo plnění bylo v jiném členském státě. Stěžovatelka je přesvědčena, že na ni správce daně nepřenesl důkazní břemeno a že v daňovém řízení bylo prokázáno pouze to, že stěžovatelka sama přepravovala pohonné hmoty. Ve věci je nutné posoudit, zda jsou její okolnosti a úvaha žalovaného o nich dostatečné pro závěr, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na stěžovatelku v jiných členských státech.

[51] Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že neshledal důvodnou námitku, že se žalovaný nevypořádal s řadou důkazů k prokázání místa zdanitelného plnění v České republice. Žalovaný v rozhodnutí podrobně vysvětluje, o jaké důkazy a okolnosti své závěry opírá. V bodech 67 až 78 napadeného rozhodnutí žalovaný zdůvodnil, proč neprovedl některé důkazy, které navrhla stěžovatelka. Krajský soud se tím, zda stěžovatelkou navrhované důkazy skutečně nebyly pro projednávanou věc relevantní, podrobně zabýval v bodech 109 až 113 napadeného rozsudku. Nejedná se proto o případ tzv. opomenutých důkazů, který by zakládal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného (rozsudek kasačního soudu ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007 - 80).

[52] Žalovaný popsal průběh obchodních vztahů tak, že nejprve byl vždy stěžovatelce sdělen ceník pohonných hmot na celý týden. Stěžovatelka následně učinila objednávku, v níž uvedla, ze kterého terminálu bude odebírat zboží, datum a případně čas nakládky, jméno řidiče a RZ vozidla a návěsu, požadované množství pohonných hmot a místo vykládky pohonných hmot. Objednávku zpravidla provedla emailem, popřípadě telefonicky. Následně obdržela zálohovou fakturu (kromě obchodů s dodavatelem Hercok), po jejímž uhrazení jí byly předány přístupové kódy nebo jiné ověření a stěžovatelka si tak mohla pohonné hmoty od svého dodavatele vyzvednout. Po nakládce stěžovatelka převezla pohonné hmoty do České republiky, kde po překročení hranic proběhlo celní řízení, pohonné hmoty byly z hlediska spotřební daně propuštěny do volného oběhu a stěžovatelka poté pokračovala v přepravě až do místa vykládky na své čerpací stanice nebo čerpací stanice svých odběratelů. Došlo pouze k jedné přepravě pohonných hmot, a to přímo ze skladu v jiném členském státě, kde byly pohonné hmoty naloženy, až na čerpací stanice stěžovatelky, případně čerpací stanice jejích odběratelů, kde bylo zboží složeno. Poté dodavatel vystavil daňový doklad na prodej pohonných hmot na základě skutečně naloženého množství.

[53] Podle krajského soudu stěžovatelka nebyla pouhým dopravcem; v projednávané věci neshledal skutečnosti, které by stěžovatelku odlišily od osoby, která má právo nakládat se zbožím jako vlastník. Takovými okolnostmi podle krajského soudu nemohlo být, že stěžovatelka musela předávat údaje o identifikaci vozidel a řidičů použitých k přepravě přes své dodavatele předchozím článkům řetězce tak, aby bylo možné dodržet striktní podmínky pro převoz pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od daně a zároveň aby jí zajistili zpřístupnění dodávaných pohonných hmot na terminálech v jiných členských státech. Krajský soud uvedl, že stěžovatelka určovala nejen místo, kam pohonné hmoty převeze, ale také místo, odkud bude zboží dopravovat, a to nejen jiný členský stát, ale také konkrétní terminál. Z nabídkových listů vyplývalo, že ceny se lišily

podle jednotlivých terminálů označených názvem města, ceny při odběru v jiných členských státech byly zpravidla nižší než v případě dodávek z tuzemských terminálů a všechny ceny byly uváděny bez přepravy. Stěžovatelka přepravu nefakturovala a odebírala zboží za cenu bez přepravy. Skutečnost, že stěžovatelka měla volný přístup k pohonným hmotám až po uhrazení zálohy (až poté jí byly předány přístupové kódy a přesné údaje o místě nakládky) podle krajského soudu také nenasvědčuje tomu, že nenabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník. Podle krajského soudu by zároveň bylo absurdní, pokud by tyto údaje stěžovatelka dostala až po propuštění zboží do volného oběhu či po vyložení pohonných hmot.

[54] Krajský soud také shrnul, že dodavatelé stěžovatelce nabídli, kde jí mohou zboží poskytnout a v jakých cenových relacích, s tím, že v případě objednání přepravy bude nutné cenu zvýšit. Stěžovatelka na to reagovala objednávkou, v níž uvedla, odkud si zboží vyzvedne, a dále upřesnila, kdo a jakou dopravní soupravou si za stěžovatelku pro pohonné hmoty přijede. Dodavatelé stěžovatelce prostřednictvím předchozích článků řetězce zajišťovali nezbytný servis potřebný pro provedení přepravy v souladu s regulací v oblasti spotřební daně (nasmlouvání oprávněného příjemce, který zajistil vystavení přepravních dokladů v režimu podmíněného osvobození a posléze propuštění zboží do volného oběhu) a požadavků provozovatele terminálu. Právě kombinace skutečnosti, že si stěžovatelka s přihlédnutím k nabídkovým cenám vědomě vybrala, že půjde o pohonné hmoty z jiného členského státu, s fakty, že si v zahraničí pohonné hmoty sama vyzvedla (a to navíc vlastními dopravními prostředky, byť totéž by platilo i pro přepravu, kterou by objednala a hradila), a od počátku tak pohonné hmoty vezla pro vlastní potřebu (ani v případech, kdy pohonné hmoty nebyly určeny pro její čerpací stanice, stěžovatelka netvrdí, že by pohonné hmoty nenabyla do vlastnictví a že byla jen přepravcem objednaným jejími zákazníky), svědčí o tom, že stěžovatelka pohonné hmoty nabyla již v jiných členských státech. Stejnou logikou to přitom platí i pro předchozí články obchodního řetězce, které ani přepravu do tuzemska nenabízely, pokud by si ji stěžovatelka u nich neobjednala a nezaplatila (samostatně či přirážkou k nabídkové ceně).

[55] Podle stěžovatelky k přenosu důkazního břemene nestačí pochybnost o místě plnění, která se opírá pouze o fakt naložení pohonných hmot na její dopravní prostředky. Zároveň tuto úvahu neučinil žalovaný, ale až krajský soud, čímž krajský soud neoprávněně překročil svou pravomoc. Z výše uvedeného však podle kasačního soudu plyne, že žalovaný ani krajský soud takto nepostupovali. Krajský soud upozornil na to, že podle judikatury pro posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nepostačuje pouze určit, kdy fyzicky začala osoba se zbožím nakládat, jak tvrdí také stěžovatelka. Krajský soud v bodech 100 až 105 podrobně popisuje, v čem spočívají *racionální důvody* pochybností žalovaného o místě plnění v tuzemsku, resp. které okolnosti ukazují na místo plnění v jiném členském státě. Tyto pochybnosti tedy směřovaly k závěru, že stěžovatelka pohonné hmoty nabyla v okamžiku nakládky na své dopravní prostředky, nikoli však samotným naložením, ale i v důsledku dalších shora uvedených skutečností.

[56] Krajský soud uvedl, že žalovaný ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 2. 7. 2015 vyslovil důvodné pochybnosti o správnosti místa zdanitelného plnění v tuzemsku a své pochybnosti opřel o zjištěná fakta. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že není pochybením způsobujícím nezákonnost daňového řízení, že nedostatek řízení před správcem daně spočívající v absenci této výzvy napravil žalovaný, který stěžovatelku vyzval k prokázání skutečností

až v odvolacím řízení. Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS, tvoří rozhodnutí správních orgánů obou stupňů z hlediska soudního přezkumu jeden celek. To přináší právě možnost odvolacího správního orgánu odstranit či napravit případné nedostatky řízení před správním orgánem prvního stupně.

[57] Žalovaný své pochybnosti ve výzvě staví zejména na tom, že stěžovatelka *sama svými* dopravními prostředky v návaznosti na *svou* objednávku přepravovala pohonné hmoty z terminálů v jiných členských státech na *své* čerpací stanice, popř. *svým* odběratelům, a cenu dopravy přitom (až na výjimky, kde nárok na odpočet byl uznán) nefakturovala *jiným* osobám. Krajský soud zhodnotil, že tyto skutečnosti jsou zcela relevantními indiciemi, které mohou vést k posouzení dodání zboží jako intrakomunitárního. Dále upozornil, že uvedené skutečnosti samy o sobě nepostačují pro jednoznačné určení, kdy došlo k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník, mohly však vyvolat vážné pochybnosti o tom, zda k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník nedošlo právě předáním; takový závěr se totiž v jejich kontextu jeví být s ohledem na všechny okolnosti věci jako reálný.

[58] Podle kasačního soudu žalovaný ve výzvě k prokázání skutečností dostatečně vyjádřil *racionální důvody*, z nichž plynuly pochybnosti o místě plnění. Žalovaný uvedl, že současně s naložením pohonných hmot na stěžovatelčiny dopravní prostředky v jiném členském státě na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Stěžovatelka totiž na *svou* objednávku přepravovala pohonné hmoty z terminálů v jiných členských státech na *své* čerpací stanice, popř. *svým* odběratelům, a cenu dopravy přitom nefakturovala *jiným* osobám. Dále žalovaný uvedl, že pro posouzení, ke kterému okamžiku skutečně došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, mohou být relevantní konkrétní okolnosti a zejména smluvní ujednání, z nichž lze zpravidla dovodit, ke kterému okamžiku přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele pohonných hmot. V rámci daňové kontroly však stěžovatelka nepředložila žádné kupní smlouvy, které měla podle svých vyjádření uzavřeny se svými dodavateli nebo odběrateli. Pochybnosti tak žalovaný opřel také o rámcovou kupní smlouvu (získanou dožádáním místně příslušného správce daně) mezi stěžovatelkou a společností KONT FUEL DISTRIBUTION. Z ní mezi jinými plyne, že k jednotlivým dodávkám měly být vystavovány dodací listy. Ty však stěžovatelka nepředložila.

[59] Krajský soud také dostatečně zohlednil průběh obchodů a (skutečnou) vůli účastníků obchodního řetězce. Těmito vztahy se zabýval v bodě 92 a dále v bodech 119 a 120 napadeného rozsudku. Komplexním posouzením celého řetězce obchodování včetně všech smluvních vztahů mezi jeho jednotlivými články se přitom nerozumí posouzení zapojení všech článků sebedelšího řetězce. Krajský soud s odkazem na judikaturu Soudního dvora EU vysvětlil, že je podstatné komplexní posouzení faktického chování a právních vztahů ke zboží dotčených daňových subjektů v případě, že před zahájením přepravy došlo k dodání zboží prostřednímu článku řetězce (takže je třeba rozhodnout, zda přepravu přiřadit dodání tomuto článku, nebo naopak dodání odběrateli tohoto článku – rozsudek *Euro Tyre Holding*) nebo jestliže došlo k několika dodáním v průběhu samotné přepravy (takže je třeba rozhodnout, kterému z těchto dodání tuto přepravu přiřadit – rozsudek *Herst*). V některých případech ostatně ani takové komplexní hodnocení nutné není, jestliže k druhému dodání v řetězci došlo až po skončení přepravy (situace v rozsudku *EMAG*). V této souvislosti stěžovatelka namítala, že nebylo provedeno dokazování k otázce, zda měl

její dodavatel v době nakládky nějaká práva k pohonným hmotám. Tvrdila, že tuto skutečnost nelze zjistit bez zkoumání transakce mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem.

[60] Z napadeného rozsudku však vyplývá, že se žalovaný zabýval i smluvními vztahy v řetězci. Jak Nejvyšší správní soud upozornil výše, žalovaný založil své pochybnosti o místě plnění také na rámcové smlouvě se společností KONT FUEL DISTRIBUTION. Smluvními ujednáními se podrobně zabývá také krajský soud. Uvedl, že u většiny dodavatelů chybí písemné smlouvy; smlouvu se společností Hercok, s.r.o., shledal soud jako nedůvěryhodnou. Zbylé smlouvy (až na jednu) se týkají dodání předcházejících v řetězci dodáním stěžovatelce a nemohou být přímým důkazem o podmínkách sjednaných se samotnou stěžovatelkou. Ani tato námitka tedy není důvodná. Rámcovou smlouvu se společností KONT FUEL DISTRIBUTION se pak krajský soud zabýval podrobně a dospěl k závěru, že také nasvědčuje tomu, že stěžovatelka nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiných členských státech.

[61] Není ani pravda, že krajský soud pominul právní úpravu, v jejímž kontextu byly obchody dojednávány, jak tvrdí stěžovatelka. Krajský soud upozornil, že přeprava pohonných hmot uskutečňující se v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně podléhá s tím spojeným veřejnoprávním povinnostem. Stěžovatelka opírá tvrzení o místě plnění o to, že pohonné hmoty musí být do volného oběhu propouštěny prostřednictvím oprávněného příjemce, kterým ona není. Stěžovatelka tak z pohledu veřejnoprávní úpravy (zákona o pohonných hmotách a zákona o spotřební dani) nemohla nabývat pohonné hmoty v zahraničí, pokud je chtěla prodávat na území ČR. Nejvyšší správní soud však shodně s krajským soudem podotýká, že tato úprava není rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z pořízení ve věci v původním řízení musí být uvedená přeprava přičtena. To však zároveň neznamená, že tato právní úprava není zohledněna v rámci rozhodujících smluvních ujednání soukromoprávní povahy ovlivňujících určení osoby oprávněné nakládat se zbožím jako vlastník. Je však nutno rozlišovat formální ujednání a objektivní chování účastníků obchodu (fakticitu projednávané věci). Krajský soud přitom pouze tvrdil, že samotná skutečnost, že účastníci obchodů s ohledem na veřejnoprávní omezení plynoucí z regulace spotřebních daní a obchodu s pohonnými hmotami určitým způsobem nepostupují, ještě neznamená, že podle vzájemného ujednání taková oprávnění nemají. Pro posouzení smluvních ujednání je přitom podstatná i relevantní soukromoprávní úprava.

[62] Krajský soud podrobně vysvětlil, že veškeré vnější projevy chování aktérů obchodního řetězce odpovídají závěru žalovaného v napadených rozhodnutích, a tvrzení stěžovatelky, že jednala s přihlédnutím k veřejnoprávní regulaci, sama o sobě nebyla a nejsou určující pro soukromoprávní nakládání s pohonnými hmotami (ke vztahu spotřební daně a určení práva nakládat s věcí jako vlastník blíže body 69 an. rozsudku Soudního dvora EU *AREX CZ* či rozsudek téhož soudu *Herst*). I když zákon o pohonných hmotách zakazoval nabývat (v tuzemsku) pohonné hmoty od osob, jež nebyly registrovaným distributorem pohonných hmot či provozovatelem čerpací stanice, samotné nabytí pohonných hmot od jiné osoby by nebylo neplatným nabytím práva nakládat se zbožím jako vlastník, nanejvýš by mohlo zakládat odpovědnost za správní delikt podle § 9 odst. 9 zákona o pohonných hmotách. I pokud by stěžovatelka zboží nabyla přímo od skladovatele v jiném členském státě bez prostředníků, musela by v případě přepravy pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od daně z důvodu regulace

v zákoně o spotřebních daních využít služeb oprávněného příjemce, neboť sama toto postavení neměla, a musela by postupovat v souladu s tím, co oprávněný příjemce ohlásil celnímu úřadu, pokud by nechtěla riskovat zabavení zboží z důvodu porušení pravidel tohoto režimu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka sice z hlediska veřejnoprávní úpravy mohla být jako příjemce pohonných hmot uvedena v dokumentech o pohonných hmotách a po jejich propuštění do volného oběhu, avšak tato skutečnost nemůže bez dalšího vyvrátit důvodné pochybnosti o tom, že z hlediska soukromého práva stěžovatelka právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla dříve. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že krajský soud posuzoval projednávanou věc komplexně také z hlediska právní úpravy, ve které se obchody odehrávaly, ani tato kasační námitka tedy není důvodná.

[63] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že krajský soud posoudil věc správně, pokud pochybnosti žalovaného vyjádřené ve výzvě k prokázaní skutečností považoval vzhledem k judikatuře Soudního dvora EU i kasačního soudu za dostatečné. Krajský soud ani nepřekročil svou pravomoc, pokud upřesnil, že z obsahu předložených daňových dokladů plynou i další pochybnosti, neboť některé z nich se jeví být vnitřně rozporné. Rozpor spočíval zejména v tom, že doklady na jednu stranu deklarovaly tuzemské dodání zboží stěžovatelce, avšak v den, kdy pohonné hmoty byly podle obsahu záznamní povinnosti, ale i souvisejících dodacích listů a dalších dokumentů, teprve vyzvednuty v jiném členském státě, a ještě nebyly dopraveny do místa určení v tuzemsku. Takové doklady zcela zásadním způsobem znevěrohodnily předloženou evidenci a plně odůvodňovaly přenos důkazního břemene ohledně místa plnění.

[64] Lze uzavřít, že žalovaný ve výzvě k prokázání skutečností dostatečně vyjádřil *racionální důvody*, z nichž plynuly pochybnosti o místě plnění tvrzeném stěžovatelkou. Žalovaný opřel své pochybnosti jak o skutečnosti poukazující na faktické nakládání se zbožím, tak o smluvní ujednání, z nichž lze zpravidla dovodit, ke kterému okamžiku přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele pohonných hmot. Krajský soud tedy posoudil správně, že pochybnosti vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností byly dostatečně odůvodněné. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatelky, že krajský soud neposuzoval komplexně všechny vztahy v obchodním řetězci, ačkoli měl. Krajský soud zároveň zohlednil jak soukromoprávní povahu vztahů, tak veřejnoprávní úpravu, v jejímž kontextu obchody probíhaly.

VI. Závěr a náklady řízení

[65] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[66] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2023

pokračování

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu