



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Hercok, s.r.o.**, se sídlem Jíkevská 195, Bobnice, zast. Mgr. Janem Baladou, advokátem se sídlem Palackého 740/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2016, čj. 48759/16/5300-22441-711458, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2020, čj. 48 Af 42/2016-88,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Jana Balady, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval tím, jaká jsou obecně východiska určení intrakomunitárního dodání zboží v případě řetězových obchodů a zda je s nimi napadený rozsudek Krajského soudu v Praze v souladu. Ve zbylém rozsahu se kasační stížnost žalovaného (dále „stěžovatel“) míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) osmi dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 4. 2015 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2011 a měsíce leden až duben roku 2012 v celkové

výši 79 469 715 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 15 893 939 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které stěžovatel v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Správní orgány daň doměřily z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH z nákupu pohonných hmot. K dodání pohonných hmot došlo před uskutečněním intrakomunitární přepravy. Ta totiž byla přiřaditelná až dodání pohonných hmot odběrateli žalobkyně, tedy společnosti Herst, s.r.o. Dodání pohonných hmot žalobkyni tak představovala tzv. klidové dodávky s místem plnění na území jiných členských států Evropské unie. Plnění proto nepodléhala zdanění podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[4] Proti rozhodnutí stěžovatele podala žalobkyně u krajského soudu žalobu, který jí vyhověl a napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud nezpochybil právní úvahu stěžovatele, dle které dodání pohonných hmot žalobkyni mohlo představovat klidové dodávky. Rozhodné však podle něj je, zda tato úvaha vychází ze skutkového stavu řádně zjištěného v průběhu daňového řízení vedeného s žalobkyní. V každém daňovém řízení je totiž třeba samostatně shromáždit podklady a důkazy, na jejichž základě bude řádně zjištěn skutkový stav a provedeno jeho právní hodnocení. Doplněním podkladů z daňového řízení se společností Herst podle § 93 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, mohla být skutková zjištění učiněná v tomto řízení vtažena do daňového řízení vedeného s žalobkyní. Podstatné však je, zda převzaté podklady dostatečně podrobně zachycují obsah důkazů a z nich plynoucí skutkové okolnosti rozhodné pro nyní projednávanou věc. Právní hodnocení obsažené v převzatých podkladech nemá z hlediska zjištění skutkového stavu žádný význam. Závěr stěžovatele, že k přeshraničnímu dodání došlo mezi společností Herst a jejími dodavateli, a tedy i žalobkyní, proto nemá přínos pro zjištění skutkového stavu ve věci žalobkyně. Jde totiž o výsledek právního hodnocení, k němuž stěžovatel dospěl na základě skutkových okolností zjištěných v předchozích fázích řízení.

[6] Převzaté podklady představují pouze výběr z podkladů a důkazů, z nichž vycházel stěžovatel v daňovém řízení se společností Herst. Jde o zprávu o daňové kontrole ze dne 11. 6. 2014, výzvu k prokázání skutečností ze dne 2. 7. 2015 a seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v odvolacím řízení ze dne 23. 6. 2016. Zjištěný skutkový stav se soustředí primárně na ta dodání společnosti Herst, u kterých nebyla dodavatelem žalobkyně. Jaký byl skutečný průběh obchodů mezi žalobkyní a společností Herst, není v převzatých podkladech blíže popsáno. Stěžovatel nedoplnil dokazování o důkazy, na které odkazoval v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 23. 6. 2016 a o které opíral svá zjištění o průběhu dodání mezi společností Herst a jejími dodavateli. Lze se proto jen domnívat, že objednávky a průběh dodání pohonných hmot mezi žalobkyní a jejími dodavateli mohly probíhat analogicky jako mezi společností Herst a jejími dodavateli. O obchodních vztazích mezi žalobkyní a společností Herst (vyjma rámcové smlouvy, kterou stěžovatel shledal nevěrohodnou) a o skutečném průběhu objednávek a dodávek není v podkladech bližší zmínka. Z obsahu CMR listů nelze zjistit nic o skutečném průběhu dodání mezi žalobkyní a jejími dodavateli a mezi žalobkyní a společností Herst.

pokračování

[7] Podklady shromážděné v daňovém řízení s žalobkyní nezachycují skutkové okolnosti, na jejichž základě by stěžovatel mohl učinit jednoznačný závěr o tom, že k přeshraničním dodáním pohonných hmot v řetězcích, jichž se účastnila žalobkyně, došlo právě mezi ní a společností Herst. Podklady doplněné v průběhu odvolacího řízení nezachycují dostatečně přesně a určitě okolnosti dodání mezi žalobkyní a jejími dodavateli a neobjasňují skutečný průběh dodání mezi žalobkyní a společností Herst. Převzatým podkladům nadto nelze přičítat velkou důkazní hodnotu, neboť jejich obsah je ovlivněn tím, jakým způsobem stěžovatel hodnotil jednotlivé důkazní prostředky a podklady v řízení se společností Herst. Zjištěný skutkový stav proto nemá dostatečnou oporu v podkladech obsažených ve správním spise.

[8] Krajský soud dále uvedl, že nelze vyloučit, že by záznamy ze systému EMCS, záznamy celní správy o propuštění pohonných hmot do volného oběhu a zprávy o daňových kontrolách provedených u dodavatelů žalobkyně mohly přinést relevantní zjištění pro posouzení věci. Přestože není režim spotřební daně relevantní pro určení přeshraničního dodání zboží, evidence EMCS mohou poskytnout přehled o tom, které subjekty se podílely na dodání pohonných hmot a zajištění přepravy a v čí prospěch, kdo byl deklarován jako jejich příjemce a kam měly být přepravovány. To vše může přispět k objasnění vztahů mezi jednotlivými články řetězce nebo potvrdit či zpochybnit věrohodnost jiných podkladů. Rovněž zprávy o daňové kontrole mohou přispět k objasnění těchto vztahů. Nelze totiž vyloučit, že obsahují údaje o tom, jaké byly vztahy mezi žalobkyní a jejími dodavateli nebo jak probíhaly objednávky a dodání pohonných hmot. Aby bylo provedení těchto důkazů nadbytečné, muselo by být již na základě shromážděných podkladů postaveno najisto, že žalobkyně pohonné hmoty nabyla v jiných členských státech. Protože však tento závěr nemá dostatečnou oporu v podkladech a důkazech, není provedení těchto důkazů nadbytečné. Neobstojí proto závěr stěžovatele o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

[9] Nejvyšší správní soud s ohledem na obsah kasační stížnosti nerekapituloval pro nadbytečnost vypořádání dalších žalobních bodů krajským soudem.

II. Obsah kasační stížnosti

[10] Stěžovatel namítá, že vycházel z předpokladu, že v rámci řetězové dodávky lze uskutečněnou přepravu přiznat pouze jedné obchodní transakci. Tou bylo v této věci dodání zboží žalobkyní společnosti Herst, což potvrdil krajský soud v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, čj. 48 Af 41/2016-234. Dodání zboží žalobkyni je pak třeba považovat za klidovou dodávku bez přepravy. Krajský soud od tohoto aspektu v napadeném rozsudku odhlíží a po stěžovateli požaduje, aby na daný řetězec pohlížel z pohledu žalobkyně spíše odděleně. Správci daně vznikly v návaznosti na učiněná skutková zjištění důvodné pochybnosti o tom, zda bylo dodání zboží uskutečněno deklarovaným způsobem. Na společnost Herst přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník při naložení pohonných hmot v jiném členském státě. Důsledkem toho je, že byla-li přeprava přičtena pořízení zboží společností Herst, všechna dodání zboží před touto pohyblivou dodávkou je nutné považovat za klidové dodávky bez přepravy. S tímto závěrem stěžovatel žalobkyni seznámil. Logickým vyústěním hodnocení zjištěného skutkového stavu byl závěr, že žalobkyně

neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že zdanitelná plnění byla uskutečněna tak, jak deklarovala.

[11] Součástí správního spisu je dostatek podkladů pro závěr o tom, že dodávka zboží společnosti Herst byla s přepravou. To vyplývá mj. z CMR listů. V nich je zpravidla jako místo vykládky uveden Nymburk nebo Herst – Nymburk a v kolonce potvrzení převzetí příjemcem je razítko a podpis společnosti Herst. Z CMR listů vyplývá, že zboží bylo přepravováno z jiných členských států přímo na čerpací stanice společnosti Herst. CMR listy byly zpravidla potvrzeny pouze v místě nakládky razítkem zahraniční rafinérie. Zároveň byla osvědčena role žalobkyně v daném řetězci jako pouhého formálního dodavatele. Pohonné hmoty přes žalobkyni přetékalý toliko fakturačně. Mezi žalobkyní a společností Herst byla personální a ekonomická propojenost. Obě společnosti fakticky ovládala jedna osoba. Záměr pana H., který ovládal obě společnosti, byl pořídit pohonné hmoty pro společnost Herst. Výtky krajského soudu by mohly mít význam za situace, kdy by přijetí zboží žalobkyní bylo kvalifikováno jako dodávka s přepravou. V takovém případě by bylo nutné posoudit všechny okolnosti případu. V tomto případě však bylo možné přičíst přepravu dodávce zboží společnosti Herst. Bylo by proto nadbytečné a nelogické zabývat se možností, že dodání zboží žalobkyni není klidovou dodávkou a že místem plnění mohlo být tuzemsko. Žalobkyně jinou verzi skutkového děje nepředložila.

[12] Stěžovatel odkázal v tomto směru na podle něj obdobný případ týkající se společnosti PWRGASS s.r.o. (rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2020, čj. 1 Afs 113/2020-43, PWRGASS). V nyní projednávané věci krajský soud skutkové a právní závěry ve věci společnosti Herst odstříhl a v důsledku toho shledal zjištěný skutkový stav za nepodložený. To, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, je ve spise řádně podloženo. Stěžovatel v rámci doplnění odvolacího řízení provedl jako důkazní prostředky podklady převzaté z odvolacího řízení se společností Herst. S provedeným dokazováním a hodnocením důkazních prostředků byla žalobkyně seznámena. Výtka krajského soudu ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu není s ohledem na skutkovou souvztažnost mezi žalobkyní a společností Hercok případná.

[13] Stěžovatel dále namítá, že krajským soudem zmíněné důkazní prostředky nemohou přinést nic nového. Dodávky pohonných hmot žalobkyni totiž představují klidové dodávky s místem plnění v jiném členském státě. Jejich provedení je proto nadbytečné, což stěžovatel řádně odůvodnil ve svém rozhodnutí. Údaje ze systému EMCS a související záznamy o propuštění zboží do volného oběhu nejsou pro projednávanou věc relevantní. V těchto listinách jsou sice uváděny různé subjekty, avšak pouze pro účely spotřební daně. Dodání zboží nelze spojovat s úkony a postupy týkajícími se spotřební daně. Zprávy o daňové kontrole dodavatelů žalobkyně by neměly žádný vliv na to, že se v případě žalobkyně jedná o klidovou dodávku bez přepravy. Krajský soud na jedné straně neakceptuje jako podklad zprávu o daňové kontrole a rozhodnutí o odvolání u společnosti Herst, na druhé straně se však domnívá, že by zprávy o daňové kontrole dodavatelů žalobkyně mohly přispět k objasnění vztahů mezi jednotlivými články řetězce. Z provedeného dokazování je však zřejmé, že se v případě transakcí mezi žalobkyní a jejími dodavateli nemohlo jednat o intrakomunitární dodávku, neboť nebyly spojeny s přepravou zboží. Způsob, jakým předchozí články samy kvalifikovaly svá dodání,

pokračování

nemůže sám o sobě legalizovat nárok na odpočet daně, byl-li uplatněn v rozporu se zákonem.

III. Vyjádření žalobkyně a doplnění kasační stížnosti

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel kasační stížností míří mimo rámec žaloby a napadeného rozsudku a mimo skutkový i právní rámec projednávané věci. Celé řízení se týkalo toho, že transakce mezi žalobkyní a společností Herst nebyla přeshraniční transakcí, a tedy mezi žalobkyní a jejími přímými dodavateli proběhlo tuzemské zdanitelné plnění. Stěžovatel nereaguje na žalobní body a právní názor krajského soudu. Argumentaci staví toliko na argumentu, že bylo-li dodání společnosti Herst vyhodnoceno jako přeshraniční, muselo se dodání mezi žalobkyní a jejími dodavateli nezbytně uskutečnit v jiném členském státě. Předmětem sporu je to, zda dodání mezi žalobkyní a jejími přímými dodavateli bylo či nebylo uskutečněno v jiném členském státě a zda stěžovatel po právu neprovedl důkazní návrhy žalobkyně. Ani k jedné z těchto otázek se stěžovatel v kasační stížnosti relevantně nevyjádřil. Tvrzení stěžovatele míří výlučně do daňového řízení se společností Herst. Žalobkyně se snaží po celé řízení vyvrátit domněnku stěžovatele, že dodávka společnosti Herst byla dodávkou přeshraniční. Stěžovatel hodnotí řetězec obchodů od jeho konce, aniž by se pokusil zjistit skutkové okolnosti dodávek v předcházejících člancích. Důkazní návrhy žalobkyně, které stěžovatel neprovedl, směřovaly právě k prokázání podmínek obchodů v předchozích člancích řetězce. Z nich vyplývá, že přeprava byla spojena s dodávkami u těchto předchozích článků. Dodání zboží mezi žalobkyní a jejími dodavateli je proto nutné hodnotit jako tuzemské. Nelze souhlasit s postupem stěžovatele, který čerpal svá zjištění výlučně z daňového řízení se společností Herst a který s odkazem na toto řízení odmítl pro nadbytečnost provést důkazní návrhy žalobkyně. Stěžovatel jí tímto postupem odňal právo prokázat svá daňová tvrzení vlastními důkazními návrhy. To, že daňový subjekt v jiném daňovém řízení postupoval tak, že svá daňová tvrzení neunesl, neznamená, že svá daňová tvrzení nemůže samostatně unést žalobkyně. Stěžovatel chybně odmítá přihlídnout ke skutečnostem vyplývajících z celních řízení. Odkaz na rozsudek *PWRGASS* není přílehlavý. Závěrem žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[15] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti uvedl, že v souladu se závazným právním názorem krajského soudu doplnil odvolací řízení. Z odpovědi Generálního ředitelství cel a ze zpráv o daňové kontrole jednotlivých přímých dodavatelů žalobkyně nevyplývala žádná skutková zjištění, která by potvrdila tvrzení žalobkyně. Společnost Herst organizovala přepravu a právo nakládat se zbožím jako vlastník na ni přešlo při naložení pohonných hmot v jiném členském státě. Dodání mezi žalobkyní a jejími dodavateli je proto třeba považovat za klidovou dodávku bez přepravy.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že správní soudy vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto nemůže zohlednit, že v odvolacím řízení po zrušení

rozhodnutí stěžovatele krajským soudem nebyly zjištěny žádné nové skutkové okolnosti, které by potvrdily tvrzení žalobkyně. Nadto stěžovatel uplatnil toto tvrzení až poté, co mu uplynula lhůta k doplnění kasační stížnosti podle § 106 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud k němu proto nepřihlédl.

[18] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele z důvodu, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav věci. Podklady převzaté z daňového řízení se společností Herst totiž podle něj neobjasňují průběh dodání pohonných hmot mezi žalobkyní a jejími dodavateli a mezi žalobkyní a společností Herst. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí. Podstatné je totiž podle něj to, že v rámci řetězových dodávek lze přepravu přiznat pouze jedné obchodní transakci. Tou bylo dodání pohonných hmot žalobkyní společnosti Herst. Dodání pohonných hmot žalobkyni proto představovala klidové dodávky bez přepravy s místem plnění v jiném členském státě. Podle stěžovatele je pro tento závěr ve správním spise dostatek podkladů.

[19] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že v případě řetězových dodávek je možné uskutečňovanou přepravu (a tedy intrakomunitární charakter) přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou. Místo dodání je tedy buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky (bod 58 rozsudku *PWRGASS*). Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 30. 11. 2022, čj. 8 Afs 7/2021-37, *KUMMOPENARRACH*, který se týkal přímého dodavatele společnosti *PWRGASS*, uvedl, že „souhlasí s výchozí úvahou krajského soudu, že pro posouzení nyní projednávané věci jsou zcela stěžejní skutkové a právní závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl ve věci společnosti *PWRGASS*, tedy v rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43. Z těchto závěrů bylo nutné vyjít i v nyní projednávané věci. Pokud totiž Nejvyšší správní soud v návaznosti na tehdy uplatněné kasační námitky již dospěl k závěru, že pořízení zboží společností *PWRGASS* bylo tzv. intrakomunitárním plněním ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o DPH, neboť právo nakládat s danými pohonnými hmotami jako vlastník bylo převedeno v jiném členském státě EU na společnost *PWRGASS*, jako koncový článek celého řetězce, nemohla být v nyní projednávané věci stěžovatelka, jako (nejvýše) předposlední článek v daném řetězci, vlastníkem těchto pohonných hmot, resp. jí nemohlo svědčit právo nakládat se zbožím jako vlastníkem na území ČR. Pokud totiž stěžovatelka někdy nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastníkem, šlo o transakci, která musela předcházet výše popsané transakci uskutečněné společností *PWRGASS*, a proto muselo být místo plnění (dodání) v jiném členském státě EU, nikoliv v ČR.“ (bod 18 rozsudku *KUMMOPENARRACH*). Skutkové a právní závěry, které se týkají jednoho článku obchodního řetězce, je proto třeba vzít v úvahu při posouzení, zda dodávka zboží jinému článku téhož řetězce představovala intrakomunitární plnění nebo zda šlo pouze o klidovou dodávku. Jak totiž vyplývá z rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, EU:C:2006:232, *EMAG*, bod 45, v případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna z řetězce obchodních transakcí.

[20] Krajský soud však výše uvedené závěry nijak nezpochybňuje. Dospěl však k závěru, že tvrzení správních orgánů o tom, že dodání pohonných hmot žalobkyni představovala klidové dodávky, nemá dostatečnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu, respektive

pokračování

v podkladech obsažených ve správním spise (blíže viz rekapitulaci v bodech [5] až [8] výše). Je proto lichá námitka stěžovatele, že krajský soud od výše uvedených obecných východisek odhlídl a že požadoval po správních orgánech, aby na jednotlivé články řetězce pohlížely odděleně. Krajský soud totiž zdůraznil pouze to, že je nezbytné dostatečně zjistit skutkový stav v každém jednotlivém daňovém řízení, tedy i v daňovém řízení žalobkyně.

[21] Proti tomuto požadavku krajského soudu však stěžovatel v kasační stížnosti nijak nebrojí. Netvrdí například, že postačí, je-li v jednom daňovém řízení zjištěno, že intrakomunitární plnění je přiřaditelné konkrétní dodávce zboží mezi určitými články řetězce, a že v případě daňových řízení s jinými články téhož řetězce je možné bez dalšího vyjít ze závěrů tohoto daňového řízení, aniž by bylo nutné znovu zjišťovat skutkový stav věci. Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Není jeho úkolem za stěžovatele domýšlet kasační argumentaci. Nemohl se proto blíže zabývat tím, zda je závěr krajského soudu o tom, že je v každém daňovém řízení třeba samostatně shromáždit podklady a důkazy, na jejichž základě bude zjištěn skutkový stav, správný či nikoliv.

[22] Stěžovatel dále namítá, že součástí správního spisu je dostatek podkladů pro závěr o tom, že dodávka pohonných hmot žalobkyní společnosti Herst byla s přepravou, a tedy že dodávky pohonných hmot žalobkyni představovaly klidové dodávky s místem plnění v jiném členském státě. Konkrétně poukázal na CMR listy a na personální a ekonomickou propojenost mezi žalobkyní a společností Herst.

[23] Tato námitka se míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[24] Kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby byla kasační argumentace přípustná, musí stěžovatel na rozhodnutí krajského soudu reagovat a konkrétně a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat jeho závěry. Míjí-li se kasační argumentace s rozhodovacími důvody krajského soudu, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. To platí i v případě, podává-li kasační stížnost žalovaný správní orgán. Nejvyšší správní soud totiž za něj nemůže jakkoliv domýšlet kasační argumentaci (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Krajský soud považoval za podstatné, že stěžovatel založil svá skutková zjištění téměř výhradně na podkladech, které byly převzaty z daňového řízení společnosti Herst. V daňovém řízení žalobkyně totiž byly do té doby shromážděny výhradně jen daňové a účetní doklady, CMR listy, doklady pro dopravu, odesílací listy a bankovní příkazy. Tyto listiny však podle krajského soudu mohou faktický průběh dodání prokázat jen omezeně. Vypovídají totiž především o tom, jak byly transakce vykazovány dokladově. Jde-li o podklady převzaté z daňového řízení společnosti Herst, ty podle krajského soudu mohly teoreticky doplnit potřebná skutková zjištění (bod 68 napadeného rozsudku). Krajský soud však dospěl k závěru, že z těchto podkladů nevyplývají jasné závěry o skutkovém stavu, který by vyloučil možnost, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník v tuzemsku. Jde-li o protokoly o výslechu svědků z daňového řízení se společností Herst, krajský soud uvedl, že se týkaly pouze dodání pohonných hmot mezi společností Herst a jejími dodavateli. Žalobkyně a její role a postavení v řetězu transakcí v nich nejsou

zmíněny (bod 71 napadeného rozsudku). Skutkový stav popsany v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 23. 6. 2016 se primárně soustředí na dodání pohonných hmot společnosti Herst od jiných dodavatelů, než je žalobkyně. Ani v jiných podkladech není skutečný průběh obchodů mezi žalobkyní a společností Herst blíže popsán. Krajský soud dále zdůraznil, že stěžovatel nedoplnil dokazování o důkazy (e-mailová korespondence a protokoly zachycující tvrzení jednatele společnosti Herst), o něž opíral svá zjištění v daňovém řízení se společností Herst (body 72 a 73 napadeného rozsudku). Jde-li o obsah CMR listů, krajský soud uvedl, že údaje v CMR listech a to, že společnost Herst i žalobkyně disponovaly různými exempláři CMR listů, podporují závěr stěžovatele o tom, že faktickým příjemcem pohonných hmot v tuzemsku byla společnost Herst, která je pro sebe přepravovala. Tyto skutečnosti však samy o sobě nestačí k prokázání, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla společnost Herst již na území jiných členských států a že dodání zboží žalobkyní společnosti Herst bylo v zahraničí. Z jejich obsahu nelze zjistit skutečný průběh dodání mezi žalobkyní a jejími dodavateli nebo žalobkyní a společností Herst (bod 74 napadeného rozsudku). Dožádání v rámci daňového řízení se společností Herst se netýkala žalobkyně, nýbrž jiných dodavatelů (bod 75 napadeného rozsudku). Skutkové okolnosti nasvědčující nevěrohodnosti rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností Herst byly v dostatečném rozsahu přeneseny do daňového řízení s žalobkyní. Protože však je rámcová smlouva nevěrohodná, nelze z ní dovodit žádné skutečnosti podstatné pro zjištění skutkového stavu (bod 76 napadeného rozsudku).

[26] Krajský soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že „*předmětné seznámení ze dne 23. 6. 2016 ani jiné podklady shromážděné v daňovém řízení se žalobkyní nezachycují skutkové okolnosti, na jejichž základě by žalovaný mohl učinit jednoznačný závěr o tom, že k přeshraničnímu dodání PHM v řetězcích, jichž se účastnila žalobkyně, došlo právě mezi ní a společností Herst, a nikoliv v jakémkoliv jiném stupni řetězce. Seznámení ze dne 23. 6. 2016 a další podklady doplněné v průběhu odvolacího řízení sice zachycují shrnutí skutkového stavu, k němuž žalovaný dospěl v řízení ve věci Herst. Nezachycují však dostatečně přesně a určitě okolnosti dodání, k nimž došlo mezi žalobkyní a jejími dodavateli, a neobjasňují ani reálný průběh dodání mezi žalobkyní a společností Herst.*“ (bod 77 napadeného rozsudku). Skutkový stav zjištěný správními orgány proto krajskému soudu neumožnil ověřit, zda skutečně mezi žalobkyní a společností Herst došlo k přeshraničním dodáním (bod 91 napadeného rozsudku).

[27] Z výše uvedené rekapitulace napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud podrobně odůvodnil, proč jednotlivé podklady, jež jsou obsahem správního spisu ve věci žalobkyně, nejsou dostatečné pro zjištění skutečného průběhu obchodů s pohonnými hmotami mezi dodavateli žalobkyně a mezi žalobkyní a společností Herst. Stěžovatel však na tyto závěry krajského soudu v kasační stížnosti relevantně nereaguje.

[28] Stěžovatel pouze namítl, že součástí správního spisu je dostatek podkladů pro závěr o tom, že dodávka pohonných hmot žalobkyní společnosti Herst byla s přepravou. To má mj. vyplývat z CMR listů. Zároveň podle stěžovatele byla podle stěžovatele osvědčena role žalobkyně jako pouhého formálního dodavatele personálně a ekonomicky propojené společnosti Herst. Stěžovatel tak nijak nereaguje na závěry krajského soudu, že CMR listy samy o sobě nestačí k prokázání, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla společnost Herst již na území jiných členských států a že dodání zboží žalobkyní

pokračování

společnosti Herst bylo v zahraničí. Stěžovatel zároveň nijak nezpochybňuje závěry krajského soudu o tom, že z podkladů převzatých z daňového řízení se společností Herst nevyplývají skutková zjištění ohledně obchodů s pohonnými hmotami mezi dodavatelem žalobkyně a mezi žalobkyní a společností Herst. Argumentace stěžovatele se tak míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Stěžovatel totiž neuvedl konkrétní argumenty, proč má za to, že byl skutkový stav zjištěn dostatečně na základě podkladů obsažených ve správním spise, ačkoliv krajský soud konkrétně uvedl, proč ve spise obsažené doklady nepostačují. Stěžovatel zároveň nijak nereaguje na konkrétní výtky krajského soudu k jednotlivým podkladům, z nichž správní orgány vyšly. Námitka stěžovatele ohledně dostatečně zjištěného skutkového stavu je proto nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[29] Nejvyšší správní soud se tak s ohledem na nedostatek kasační argumentace nemohl blíže zabývat tím, zda je správný závěr krajského soudu o tom, že správními orgány nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav.

[30] Za této situace proto Nejvyšší správní soud nemůže rovněž posoudit, zda je správný závěr krajského soudu o tom, že bez dalšího nelze vyloučit, že by údaje ze systému EMCS, související záznamy o propuštění zboží do volného oběhu a zprávy o daňových kontrolách dodavatelů žalobkyně mohly přinést podstatná skutková zjištění pro posouzení věci. Aby se totiž mohl zabývat argumentací stěžovatele ohledně neprovedení žalobkyní navržených důkazních prostředků pro nadbytečnost, musel by stěžovatel předně zpochybnit závěr krajského soudu o tom, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Stěžovatel totiž argumentuje, že jejich provedení je nadbytečné z důvodu, že by nemohly žádným způsobem ovlivnit zjištěný skutkový stav. Jestliže však krajský soud dospěl k závěru, že skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn, pak nelze bez dalšího vyloučit, že i tyto důkazní prostředky by mohly přispět ke zjištění skutkového stavu.

[31] V tomto ohledu není podstatné, že systém EMCS a záznamy o propuštění zboží do volného oběhu se týkají spotřební daně. Pakliže podle krajského soudu není zřejmé, jaké byly vztahy mezi dodavatelem žalobkyně a mezi žalobkyní a společností Herst, pak nelze bez dalšího vyloučit, že i tyto důkazní prostředky mohou obsahovat byť i jen nepřímé informace, které by v souhrnu s dalšími důkazy mohly přispět k objasnění skutkového stavu věci. To není v rozporu s tím, že pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za pořízení zboží uvnitř území Evropské unie, není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ*, bod 99). Jde-li o zprávy o daňové kontrole dodavatelů žalobkyně, Nejvyšší správní soud nespatřuje nic protichůdného v tom, že mohou podle krajského soudu přispět ke zjištění skutkového stavu, přestože ze zprávy o daňové kontrole společnosti Herst podstatná skutková zjištění nevyplývají. Nelze totiž vyloučit, že na základě zpráv o daňové kontrole dodavatelů žalobkyně bude blíže objasněn vztah mezi dodavatelem a žalobkyní a fungování řetězce přepravy pohonných hmot.

[32] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že první senát rozsudkem ze dne 16. 8. 2023, čj. 1 Afs 386/2020-77, zamítl kasační stížnost společnosti Herst proti rozsudku krajského

soudu sp. zn. 48 Af 41/2016, a potvrdil tak závěry správních orgánů a krajského soudu o tom, že společnost Herst nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami v jiném členském státě. Nejvyšší správní soud dal možnost účastníkům řízení se k tomuto rozsudku vyjádřit, neboť přerušil řízení do doby rozhodnutí v této věci z důvodu podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Nyní rozhodující senát však nemohl nakonec závěry tohoto rozsudku nijak zohlednit v projednávané věci. S ohledem na obsah kasační stížnosti se totiž nezabýval tím, zda jsou správné závěry krajského soudu o tom, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav v daňovém řízení žalobkyně. Nejvyšší správní soud proto ani blíže nerekapituloval vyjádření účastníků řízení ke zmíněnému rozsudku.

V. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[34] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně naopak úspěšná byla. Přísluší jí proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[35] Náklady řízení o kasační stížnosti představuje odměna advokáta. Ta zahrnuje jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkem představovaly 3 400 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, zvyšuje se výše uvedená částka o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Náklady řízení před Nejvyšší správním soudem tedy celkem představovaly 4 114 Kč.

[36] Tuto částku je stěžovatel povinen žalobkyni zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně 31. srpna 2023

Petr Mikeš
předseda senátu