ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **CZ VEHA, s.r.o.,** se sídlem Hrnčířská 572/4, Brno, žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 6. 2022, č. j. 31 Af 28/2020-78,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 6. 2022, č. j. 31 Af 28/2020-78, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále také „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 3. 3. 2020, č. j. 7595/20/5300-22444-711887. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 5. 2018, č. j. 2365929/18/3003-52523-712337, č. j. 2367486/18/3003-52523-712337 a č. j. 2367805/18/3003-52523-712337 – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období červenec, srpen a září 2013, v nichž správce daně doměřil žalobkyni DPH v celkové výši 16 269 735 Kč. Současně s tím vznikla žalobkyni povinnost uhradit penále v celkové výši 3 253 947 Kč.

[2] Žalobkyně nakoupila od švýcarské společnosti Euro Alfa Capital AG (dále jen „EAC“) zboží „universailoil BASE“ na základě 3 faktur v celkovém množství 3 300 metrických tun, které následně prodala kyperské společnosti Carnela Limited (dále jen „Carnela“). Žalobkyně tvrdila, že od společnosti EAC nakoupila olej v německém Rostocku, vlastnické právo ke zboží nabyla již v přístavu, přičemž ještě v Rostocku jej prodala

kyperské společnosti do Itálie. Dopravu měla zajišťovat Carnela, žalobkyně proto považovala první transakci (nákup od společnosti EAC) za dodání zboží v Německu, následný prodej zboží Carnele jako dodání zboží do jiného členského státu, které je podle § 64 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „ZDPH"), osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet daně.

[3] Správce daně se zabýval okolnostmi, které uvedené transakce doprovázely, a dospěl k závěru, že jedinou dopravu zboží je nutno přiřadit k první transakci – tj. k nákupu od společnosti EAC. Žalobkyně tedy byla pořizovatelem zboží z jiného členského státu, se zbožím byla oprávněna nakládat jako vlastník až v Itálii, proto byla povinna přiznat a zaplatit DPH. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které stěžovatel zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí stěžovatele žalobou, které krajský soud nyní přezkoumávaným rozsudkem vyhověl, rozhodnutí stěžovatele „*zrušil pro nedostatek skutkových zjištění dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.* [zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.")] *a pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s.*", přičemž stěžovateli věc vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud uzavřel, že žalovaný (resp. správce daně) dostatečně nezjistil skutkový stav a zároveň rozhodnutí správních orgánů neobsahuje dostatečné právní závěry ohledně místa zdanitelného plnění (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník).

[5] Krajský soud se zabýval jednotlivými prodeji zboží a konstatoval, že i když je v jednotlivých mezinárodních nákladních listech (CMR) uvedena jako odesílatel společnost EAC a jako příjemce zboží žalobkyně, příjem zboží potvrzovaly různé subjekty, nikoli žalobkyně; ta zboží v Itálii nikdy fakticky nepřevzala. Stejně tak z obsahu spisu dovodil, že přeprava zboží byla objednávána až poté, co žalobkyně zboží prodala společnosti Carnela. Krajský soud daňovým orgánům vytknul, že neprokázaly, že by celé fakturované množství nakoupeného oleje bylo prodáno do Itálie, tj. že by místo plnění bylo v Itálii. Daňové orgány sice dovodily, že žalobkyně byla oprávněna nakládat se zbožím jako vlastník až v Itálii, ale tento jejich závěr nepovažoval krajský soud za podložený zjištěným skutkovým stavem. Podle krajského soudu žalovaný na jednu stranu tvrdí, že předložené rámcové smlouvy nemohou obstát vedle shromážděných CMR listů, na druhou stranu ale nijak neodpovídá na otázku, kdo prodal zboží subjektům, které vyzvedávaly zboží na místech vykládky. Pokud by se žalobkyně stala vlastníkem zboží až v Itálii, není dle krajského soudu zřejmé, jak a kdy mohla žalobkyně zboží převést na další subjekt (společnost Carnela). Podle krajského soudu žalovaný i správce daně ztotožňují oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník s možností fyzického nakládání, ke kterému mělo dojít až v Itálii. Nicméně žalobkyně se zbožím nikdy fyzicky nenakládala, ani nakládat nechtěla. Žalovaný se tak dostatečně nezabýval postavením žalobkyně v daných transakcích, zejm. neřešil otázku, kdy na žalobkyni přešlo vlastnické právo, případně právo nakládat se zbožím jako vlastník, kdy skutečně realizovala své vlastnické právo a jaké mohlo být její soukromoprávní postavení v rámci přepravy. V rozhodnutí žalovaného chybí dle krajského soudu analýza převodu vlastnického práva, případně jiného práva, které by opravňovalo žalobkyni se zbožím nakládat jako vlastník.

[6] Krajský soud odkázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a zdůraznil, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nevyžaduje fyzickou držbu zboží; tento převod znamená, že daný subjekt má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejm. rozhodnutí o jeho prodeji. Proto v dalším řízení zavázal daňové orgány, aby na základě norem soukromého práva identifikovaly okamžik, kdy žalobkyně získala ke zboží vlastnické právo, resp. právo nakládat se zbožím jako vlastník, a na základě uvedeného konstatovaly právní titul, podle kterého žalobkyně mohla se zbožím nakládat. V této souvislosti nepovažoval krajský soud za správný postoj správních orgánů, podle kterých jsou uzavřené rámcové smlouvy nepodstatné. Ve vztahu k otázce neunesení důkazního břemene krajský soud zdůraznil, že správní spis neobsahuje doklady k přepravě veškerého zboží, proto nebylo možné jednoznačně určit, kým bylo zboží dopravováno a kam a kdo přepravu objednával. Správní spis obsahuje zmínku o tom, že část zboží byla dodána do Litvy – to podle závěrů krajského soudu odpovídá setrvalému tvrzení žalobkyně, která zboží nakoupila v Německu. Pokud tedy žalovaný zpochybňoval místo plnění (dodání) – resp. tvrdil, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo až v Itálii, není tento jeho závěr dostatečně podložený.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[7] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel (žalovaný) kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatel předně zrekapituloval právní úpravu a na ni navazující judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu vztahující se k této věci. Následně se vymezil vůči posouzení věci krajským soudem.

[8] Ve vztahu k průběhu přepravy obchodovaného zboží a místu jeho dodání stěžovatel uvedl, že z důkazů shromážděných v průběhu daňového řízení vyplývají skutečnosti, které ve prospěch jeho závěrů hovoří dostatečně. Krajský soud rezolutně uzavřel, že žalobkyně nikdy zboží na území Itálie nepřevzala, avšak nezohlednil všechny skutkové okolnosti. Podle stěžovatele není nezbytné, aby se fyzického převzetí zboží účastnil přímo daňový subjekt – žalobkyně. Podstatné je, že žalobkyně byla v CMR listech, které jednotlivé dodávky doprovázely, uvedena jako příjemce zboží, byla tedy oprávněna zboží přijmout. Skutečnost, že tak ona sama neučinila, neznamená, že zboží nikdy fyzicky nepřevzala; jako zcela logické se jeví, že za ni zboží přebíraly jiné subjekty na základě zmocnění. Ostatně, jen stěží si lze představit, že by najatý dopravce předával zboží vysoké hodnoty subjektu, který by neprokázal vztah k jeho příjemci podle přepravních dokladů. Jako klíčové se podle názoru žalovaného v dané věci jeví, že doklady doprovázející zboží označovaly jako odesílatele zboží společnost EAC a jako příjemce žalobkyni, přičemž celou dopravu organizovala právě EAC, která zajistila konkrétního dopravce, jenž se řídil jejími pokyny. Po dobu dopravy zboží to byla společnost EAC, která mohla ovlivnit právní osud zboží. Pakliže by společnost EAC od počátku organizovala dopravu za společnost Carnela, jak tvrdila žalobkyně, nedává smysl, aby do přepravních dokladů uváděla jako odesílatele sebe a příjemce žalobkyni. Těmto závěrům odpovídá také skutečnost, že společnost EAC vystavovala pro žalobkyni faktury podle příslušných ustanovení německých předpisů bez daně, tj. i tato společnost považovala za dodání zboží do jiného členského státu první z transakcí – prodej oleje žalobkyni, která nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník až v Itálii, kam bylo zboží přepravováno.

[9] Žalobkyně tvrdila, že olej prodala v souladu s uzavřenými rámcovými smlouvami společnosti Carnela ještě v Německu. Toto tvrzení je však podle stěžovatele v přímém rozporu s postupem společnosti EAC. Ten naopak jasně vypovídá o tom, že zboží bylo přepravováno v rámci první transakce – žalobkyně tak byla příjemcem zboží, s nímž mohla nakládat až v Itálii. Tvrzení žalobkyně na těchto skutečnostech, které jsou ve správním spise jednoznačně zadokumentovány, nemohou ničeho změnit.

[10] Stěžovatel souhlasil s krajským soudem v tom, že v průběhu daňového řízení se nepodařilo shromáždit portfolio přepravních dokumentů, které by mapovalo pohyb 100% objemu přepravovaného zboží, které žalobkyně nakoupila od společnosti EAC a dále jej prodala společnosti Carnela. Daňové orgány byly s ohledem na nesoučinnost žalobkyně a skutečnost, že další subjekty byly zahraničními právnickými osobami, odkázány na mezinárodní dožádání, resp. dokumenty, které se touto cestou podařilo získat. Navzdory tomu však získaly takový soubor listin, který s dostatečnou vypovídací hodnotou popisuje způsob obchodování žalobkyně – její *modus operandi*. Žalobkyně vždy nakupovala zboží od společnosti EAC na území Německa, společností EAC (jím najatým dopravcem) bylo zboží přepraveno do Itálie deklarovanému příjemci – žalobkyni, přičemž tímto způsobem žalobkyně zboží nakupovala a dále prodávala ve všech třech zdaňovacích obdobích. Shromážděné listiny se vztahovaly ke všem 3 dodávkám oleje, který žalobkyně nakoupila od společnosti EAC, přičemž žalobkyně ani netvrdila, že by obchody měly probíhat jinak.

[11] Krajský soud v této části konstatoval, že část zboží měla být dovezena do Litvy, to však podle stěžovatele neodpovídá obsahu spisu. Krajským soudem zdůrazňovaná zmínka o Litvě byla uvedena v odpovědi na mezinárodní dožádání z Německa, nikoli však ke zboží nakupovanému žalobkyní, nýbrž ve spojitosti se společností EAC, která měla olej vyvážet mj. právě do Litvy. Jednalo se však o obecnou zmínku bez vazby na obchody realizované s žalobkyní; společnost EAC obchodovala s mnoha dalšími subjekty (cca s 30 dalšími zákazníky, jak ostatně vyplynulo i ze svědecké výpovědi J. G. L.). Žalobkyně neuvedla nic, z čeho by mělo vyplývat, že by zboží prodávala či dovážela právě do Litvy – shromážděné podklady naopak svědčí o tom, že veškeré zboží prodala společnosti Carnela na území Itálie. S dodáním do Litvy nepracují ani žalobkyní předložená odborná stanoviska, která dodala v průběhu daňového řízení na podporu svých tvrzení.

[12] Ve vztahu k okamžiku nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník stěžovatel uvedl, že všechny výše popsané objektivní okolnosti ve svém rozhodnutí popsal a dospěl k závěru, že žalobkyně nemohla se zbožím jako vlastník nakládat již na území Německa. Podle shromážděných listin to byla právě EAC, která právní osud zboží po dobu přepravy (kterou sama zajišťovala, dávala pokyny dopravci, byla v CMR listech uvedena jako odesílatel zboží) mohla ovlivňovat. V této souvislosti stěžovatel zdůraznil, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů a nemusí dojít k faktickému obdržení zboží (jeho fyzické držbě). Současně však tento závěr neznamená, že by se k vnitrostátní úpravě nemělo přihlížet vůbec. Vždy je potřeba hodnotit všechny okolnosti věci, z nichž v daném případě vyplynulo, že žalobkyně před zahájením přepravy zboží na území Německa právo nakládat se zbožím jako vlastník nenabyla. Po dobu dopravy mohla osud zboží ovlivnit pouze společnost EAC. Samotný fakt, že daňový subjekt s pomocí formálních dokladů deklaruje prodej zboží k určitému okamžiku, nemůže bez dalšího obstát. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalobkyně se ke kasační stížnosti žalovaného nevyjádřila.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Podstatou kasační stížnosti jsou v zásadě dva okruhy námitek, které stěžovatel (žalovaný) formuloval v reakci na krajským soudem vymezené zrušovací důvody. Prvním okruhem námitek stěžovatel rozporoval závěry krajského soudu o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že ze shromážděného obsahu spisového materiálu je možné dospět k závěru, že zboží bylo přepravováno do Itálie, přičemž teprve tam mohla žalobkyně nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastník. Stěžovatel popsal jednotlivé skutečnosti doprovázející přepravu zboží a v návaznosti na faktický průběh přepravy tímto druhým okruhem námitek dovodil, že přepravu zboží je nutno přiřadit k první transakci (prodeji zboží společností EAC žalobkyni); žalobkyně tak nemohla se zbožím nakládat jako vlastník již v Německu, ale až v Itálii.

[17] Před věcným posouzením vymezeného okruhu námitek se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud odkazuje na konstantní judikaturu, podle níž musí být z odůvodnění soudního rozhodnutí zřejmé, jak soud o podané žalobě rozhodl, co jej k výroku o zamítnutí podané žaloby vedlo, přičemž jeho výrok musí zcela odpovídat odůvodnění napadeného rozsudku, které musí být srozumitelné a jasné (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS; ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Krajský soud musí rovněž přezkoumat všechny žalobní námitky, resp. jejich podstatu tak, aby bylo jasné, na základě jakých důvodů nepovažuje žalobní argumentaci za důvodnou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Těmto základním požadavkům krajský soud dostál – z jeho rozhodnutí je zřejmé, co krajský soud vedlo ke zrušení napadeného rozhodnutí a proč považoval argumentaci žalobkyně za důvodnou. Následně se soud zabýval zákonností rozsudku krajského soudu.

[18] Pro účely posouzení zákonnosti rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud připomíná, že žalobkyně nakupovala a prodávala olej způsobem nazývaným *řetězový obchod*. Tím judikatura Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu rozumí sled transakcí, při kterých je zboží přeprodáváno několika subjekty mezi sebou (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 4. 2006, C-245/04, věc *EMAG*). Je-li dodání zboží, které § 13 odst. 1 ZDPH definuje v návaznosti na čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jako *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*, spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou

mezi těmito subjekty, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Zrcadlovým ustanovením je pak čl. 20 směrnice o DPH, podle něhož je pořízením zboží uvnitř Společenství *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.

[19] Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se odvíjí daňové posouzení transakcí, které jí předcházejí a které po ní následují. Tyto ostatní transakce se považují za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno právě v závislosti na tom, zda předcházejí nebo následují po transakci s přepravou spojené, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky (srov. § 7 ZDPH).

[20] Konkrétní transakce je přitom spojena s přepravou tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím, případně na účet jednoho z nich. Klíčové je proto zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava (prodávajícím či kupujícím) a zda došlo k dodání zboží (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, bod 104). Je přitom nutno zabývat se oběma otázkami (otázkou přepravy i převodem práva nakládat s věcí jako vlastník); prvořadá je však otázka dodání zboží – v případě, že se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskuteční před tím, než došlo k přepravě uvnitř Evropské unie, není již možné tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, věc *Euro Tyre*, bod 33).

[21] Určení plnění, jemuž má být provedená přeprava přičtena, musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky vážící se k dodání 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, C-386/16, *Toridas*, body 35 a 36). Zohlednit je potřeba také záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2018 ve věci C-628/16, *Kreuzmayr*, bod 34; *Euro Tyre*, bod 34).

[22] Z výše uvedeného vyplývá, že podstatnou roli sehrává časové kritérium – tj. zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník před přepravou. Toto kritérium naopak nebude použitelné, jestliže by ve věci došlo během přepravy k několika po sobě následujícím převodům tohoto práva (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 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).

[23] Nutno zdůraznit, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů – viz bod 37 rozsudku *Herst*. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník 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). Nestačí přitom určit, kdy začal daňový subjekt se zbožím nakládat fakticky – převod práva nakládat se zbožím jako vlastník totiž nevyžaduje, aby strana, na kterou je zboží převáděno, zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno, nebo ho fyzicky obdržela (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, věc *Enteco Baltic*, bod 87).

[24] V případě, že nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, nemůže pod pojem *dodání zboží* spadat převod majetku do pouhé držby (v tomto smyslu viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. 7. 2005, C-435/03, věc *British American Tobacco a Newman Shipping*, bod 36), či to, že přepravce fyzicky přemístí dotčené zboží z jednoho místa na jiné na účet jiného hospodářského subjektu (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 3. 6. 2010, C-237/09, věc *De Fruytier*, bod 25). Stejně tak nestačí konstatovat, kdy přešlo nebezpečí škody na věci, ačkoliv se může jednat o podpůrnou argumentaci týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, neboť přechod nebezpečí škody na věci je často spojen s převodem vlastnického práva (viz bod 119 rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176). Vždy je potřeba hodnotit veškeré okolnosti daného případu ve svém souhrnu (srov. rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Euro Tyre*, bod 44). Právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46).

[25] V návaznosti na tuto judikaturu se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 214/2022-77, bod [44] a následující, zabýval situací, kdy převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nebude spojen s konkrétně určeným a formálně pojmenovaným právním titulem, na jehož základě právo přechází. S odkazy na judikaturu Soudního dvora EU připomněl, že *dodání zboží* má objektivní povahu a použije se bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění.

[26] Stejně tak NSS s odkazy na judikaturu Soudního dvora EU zdůraznil, že mohou existovat situace, kdy formální převod práva nebude odpovídat zjištěnému faktickému stavu. I v těchto situacích je nutno vycházet z toho, že pojmy *dodání zboží* a *nakládání se zbožím jako vlastník* 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).*“

[27] V takovýchto situacích je potřeba klást na správce daně zvýšené požadavky. Jednak musí 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*;“ viz bod [49] rozsudku

č. j. 9 Afs 214/2022-77. Není však 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.

[28] V projednávané věci dospěl správce daně a v návaznosti na něj stěžovatel k závěru, že dopravu je nutné přičíst k transakci uskutečněné mezi společností EAC a žalobkyní, a to na základě těchto skutečností. Zboží (olej) nakupovala žalobkyně od společnosti EAC v německém přístavu Rostock. Podle uzavřené rámcové smlouvy si žalobkyně měla zboží převzít v ropném přístavu Rostock; odevzdáním zboží do cisternového motorového vozidla v momentě, kdy olej projde rychlouzavíracím ventilem plnícího zařízení, mělo na žalobkyni přejít nebezpečí škody na věci. Podle této rámcové smlouvy byla kupující (žalobkyně) oprávněna zboží převzít po celkové úhradě kupní ceny dílčího obchodu.

[29] Rámcovou smlouvu žalobkyně uzavřela také se svým odběratelem – společností Carnela, zastoupenou osobou D. O. Tato smlouva obsahuje totožné ujednání o místě převzetí zboží (ropný přístav Rostock), okamžiku přechodu nebezpečí škody (průchodem rychlouzavíracího ventilu plnícího zařízení) a možnosti převzít zboží až po celkové úhradě kupní ceny každého dílčího obchodu. Nadto obsahovala smlouva ujednání o tom, že kupující zajistí zaslání přepravních dokumentů zpět na adresu společnosti EAC ve Švýcarsku během 3 pracovních dnů – toto ujednání považovala žalobkyně za potvrzení toho, že přepravu organizoval její odběratel (společnost Carnela).

[30] Správní orgány však prostřednictvím mezinárodních dožádání zjistily, že dopravu do Itálie zajišťovala polská společnost PTS AUTOZAK Sp. Z o. o. (dále jen „PTSA“). Na základě mezinárodní výměny informací stěžovatel zjistil, že dopravu u této společnosti objednávala EAC, která také dopravu platila. V některých případech realizoval dopravu subdodavatel, vše však organizovala EAC. Ta také dávala pokyny k tomu, na jakých místech v Itálii má být zboží vyloženo. Subdodavatelé, ani společnost Carnela nebyli s dopravcem ve smluvním vztahu. Součástí mezinárodní výměny informací byly přepravní doklady – CMR listy, objednávky dopravy, faktury. Podle těchto dokladů objednávala dopravu pouze EAC, která dopravci dopravu zboží také fakturovala. Společnost EAC byla ve všech předložených CMR listech uvedena jako odesílatel zboží, jako příjemce byla vždy uvedena žalobkyně.

[31] Pokud jde o dodání zboží do Litvy, které krajský soud v napadeném rozsudku vyzdvihl s tím, že doprava veškerého zboží není dostatečně podložena, k tomu uvádí Nejvyšší správní soud následující.

[32] Informace o tom, že švýcarská společnost EAC měla dovážet zboží kromě Itálie také do Litvy, je obsažena v odpovědi na mezinárodní dožádání od německých správních orgánů. V této odpovědi je uvedeno, že EAC se měla podílet na rozsáhlém daňovém podvodu, zodpovědná osoba (pan J. G. L.) měla být tehdy zatčena. Celní úřady společnosti EAC vyčítaly, že nakupovala univerzální olej z Finska, který deklarovala jako olej osvobozený od daně, přestože šlo o topný olej, který osvobozen být neměl. Zboží mělo být společností EAC dodáváno mj. právě do Itálie a Litvy. Z této informace však podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že by zboží nakupované žalobkyní bylo prodáváno

do Litvy. Informace o Litvě se vztahuje výhradně ke společnosti EAC a k jejímu obchodování. Nejvyšší správní soud proto na tomto místě souhlasí se stěžovatelem – z obsahu spisu nevyplývá, že by sama žalobkyně zboží prodávala do Litvy. Uvedená informace je pouhou kusou zmínkou o tom, kam zboží dodávala EAC, aniž by bylo identifikováno, kdo byl odběratelem zboží (tj. zda šlo o zboží odebírané žalobkyní). S dovozem zboží do Litvy ostatně nepočítají ani odborná stanoviska (jednalo se o stanovisko společnosti Moore Stephens Theuhand Kurpfalz GmbH a Dr. Bastert & Kollegen), která žalobkyně v průběhu daňového řízení doložila správci daně za účelem podpory svých tvrzení, jak poukázal stěžovatel v podané kasační stížnosti. Na druhou stranu však z mezinárodního dožádání (resp. ze získaných dokumentů) jednoznačně vyplynuly skutečnosti týkající se faktického průběhu přepravy zboží do Itálie (viz výše).

[33] Krajský soud dospěl v napadeném rozsudku k závěru o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, neboť správní orgány neshromáždily doklady o pohybu veškerého žalobkyní nakoupeného zboží; přičemž z dožádání vyplynula informace o dovozu oleje do Litvy. Jak bylo uvedeno výše, ze spisu nelze dojít k závěru o tom, že by žalobkyní nakupovaný olej měl být dále prodáván do Litvy – tato skutečnost z mezinárodního dožádání nevyplývá. A byť je Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem, že spis skutečně neobsahuje doklady ke 100% objemu žalobkyní nakupovaného oleje, nutno dodat, že žalobkyně od počátku řízení tvrdila pouze to, že zboží prodávala do Itálie. Tomu odpovídají také faktury vystavené společnosti Carnela – objem prodávaného zboží podle těchto faktur (společnosti Carnela) se shoduje s objemem zboží nakoupeného od společnosti EAC.

[34] Na základě obsahu spisu je tak možno uzavřít, že žalobkyně nakoupila od EAC celkem 3 300 mt oleje, přičemž stejný objem oleje prodala žalobkyně dále společnosti Carnela. S ohledem na skutečnost, že veškerý prodej oleje společnosti Carnela probíhal na základě uzavřené rámcové smlouvy, přičemž žalobkyně netvrdila nic, co by mělo svědčit o prodeji oleje do jiného státu než do Itálie, souhlasí Nejvyšší správní soud se stěžovatelem, že shromážděné podklady dostatečným způsobem mapují způsob obchodování žalobkyně – spis obsahuje přepravní doklady, které se vztahují ke všem třem obchodům uskutečněným se společností EAC (žalobkyně nakoupený olej prodala vždy společnosti Carnela). Ostatně, sám krajský soud se následně zabýval zákonností závěrů stěžovatele ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (dostatečností úvah stěžovatele). Pakliže by správní spis neobsahoval dostatek podkladků, nemohl by ani krajský soud hodnotit zákonnost věcného posouzení těchto úvah.

[35] Pokud jde o skutečnosti svědčící o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, resp. (ne)dostatečnou úvahu stěžovatele, ani v této části rozsudek krajského soudu neobstojí. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí vylíčil skutečnosti, které svědčily o tom, že žalobkyně mohla se zbožím nakládat jako vlastník až na území Itálie. Z doložených přepravních dokladů jednoznačně vyplynulo, že odesílatelem zboží byla společnost EAC, žalobkyně vystupovala v pozici příjemce zboží. Podle přepravních dokladů to tedy byla pouze společnost EAC, která mohla ovlivnit právní osud zboží, tj. nakládat s ním po právní stránce – k tomu viz Úmluvu o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (č. 11/1975 Sb.), podle jejíhož čl. 12 je se zásilkou oprávněn disponovat odesílatel. V daném případě to tedy byla společnost EAC, která mohla požadovat po dopravci zastavení přepravy, změnu místa dodání nebo vydání zásilky jinému příjemci, než jaký byl uveden

v CMR listech. Tomuto závěru odpovídají také další zjištění stěžovatele, podle níž to byla společnost EAC, která dopravu objednávala u společnosti PTSA.

[36] Stěžovatel rovněž v napadeném rozhodnutí vysvětlil, jak hodnotil výpověď vyslechnutého svědka (J. G. L.). Byť svědek uváděl, že dopravu zboží zajišťovala společnost EAC na základě pokynů Carnely (tj. měl podpořit závěr žalobkyně, že dopravu měla na starosti společnost Carnela, která využila známosti a spolupráce se společností EAC), fakticky potvrdil závěr o tom, že dopravu organizovala a zajišťovala sama společnost EAC. Stěžovatel také zdůraznil, že svědek (ačkoli měl působit jak ve společnosti Carnela, tak i ve společnosti EAC) neznal osobu O. D., která s žalobkyní uzavřela rámcovou smlouvu. I přes svou účast v obou zmíněných společnostech svědek nebyl schopen sdělit žádné podrobnosti o navázání spolupráce či samotném průběhu obchodů a přepravy zboží. Ani jeho výpověď tak náhled na přepravu zboží (její přičtení k dodávce mezi EAC a žalobkyní) nezměnila.

[37] Pokud jde o závěr krajského soudu, že žalobkyně nikdy zboží v Itálii nepřevzala, k tomu je nutno uvést, že podle shromážděných CMR listů zboží přebíraly v Itálii 3. osoby (které se podle jednotlivých dokladů lišily). Nutno však zdůraznit, že faktické obdržení zboží (jeho fyzická držba) není podmínkou převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník; stejně tak není nutné, aby strana, na kterou je zboží převáděno, zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo zboží fyzicky přepraveno (viz rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Enteco Baltic*, bod 87). Podstatné je, že po dobu přepravy zboží to byla právě společnost EAC, která mohla ovlivnit osud zboží. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se stěžovatelem, že i když bylo v rámcových smlouvách formálně uvedeno, že nebezpečí škody na zboží přechází na žalobkyni, resp. jejího odběratele (společnost Carnela) již okamžikem průchodu zboží plnícím ventilem v přístavu v Rostocku, faktický průběh realizovaných transakcí svědčí naopak o tom, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník až na území Itálie.

[38] Obsah spisu vyvrací tvrzení žalobkyně o tom, že dopravu organizovala společnost Carnela, která EAC pouze instruovala o tom, kam má zboží dopravit. Tato tvrzení jsou v přímém rozporu s obsahem shromážděných CMR listů, kde je jako odesílatel uvedena společnost EAC a jako příjemce zboží žalobkyně. Těmto závěrům ostatně svědčí i ta skutečnost, že společnost EAC vystavovala žalobkyni faktury podle příslušných německých předpisů bez DPH, což svědčí ve prospěch závěrů stěžovatele a správce daně.

[39] Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku č. j. 9 Afs 214/2022-77, mohou nastat situace, kdy převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nebude spojen s konkrétně určeným a formálně pojmenovaným právním titulem, na jehož základě právo přechází, resp. situace, kdy *formální převod práva nebude odpovídat zjištěnému faktickému stavu*. V takovém případě je nutno vycházet z objektivní povahy dodání zboží a není namístě vyžadovat od správce daně, aby formálně pojmenoval právní titul, na jehož základě může daňový subjekt se zbožím nakládat jako vlastník. Postačí, 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. Tuto úvahu stěžovatel v napadeném rozhodnutí vedle popisu všech skutkových zjištění uvedl. Stěžovatel zejm. zdůraznil, že s ohledem na faktický průběh přepravy to byla společnost EAC, která po dobu přepravy mohla ovlivnit právní osud zboží (viz zejm. bod [111] až [120] rozhodnutí stěžovatele).

[40] Za těchto okolností (při náležitém popisu všech skutkových zjištění a uvedení úvahy o tom, že žalobkyně se zbožím začala nakládat jako vlastník až na území Itálie) nebylo namístě po stěžovateli požadovat, aby uvedl konkrétní „*právní titul, podle kterého žalobce mohl s věcí nakládat*;“ viz bod 52 napadeného rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud naopak souhlasí se stěžovatelem, že napadené rozhodnutí obsahuje dostatečný popis skutkových zjištění i úvahu, z níž je zřejmé, proč došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (které nelze ztotožňovat se soukromoprávním převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů) na žalobkyni až v Itálii. I v této části se tak Nejvyšší správní soud ztotožnil s názorem stěžovatele.

V. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek krajského soudu proto s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[42] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. října 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu