



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **EUROBIT GROUP s.r.o.**, se sídlem Teplého 1375, Pardubice, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 9. 2023, č. j. 31 Af 68/2016-391,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým soud zamítl její žalobu proti shora uvedenému rozhodnutí. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2011 a leden až prosinec 2012, všechny z 26. 8. 2015.

[2] Předmětem sporu je nárok na odpočet DPH u nakoupených pohonných hmot dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, které byly dovezeny z jiných členských států Evropské unie. Stěžovatelka pohonné hmoty, jejichž byla konečným příjemcem, nakládala do cisteren, přičemž v rámci dodávek byla uskutečněna jenom jedna přeprava a pohonné hmoty byly přeprodány v krátkém časovém úseku v řetězci několika společností. Ve věci je sporný okamžik přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastníka na stěžovatelku, tedy okamžik dodání zboží dle § 13 zákona o DPH, resp. související místo dodání zboží, za které stěžovatelka považuje tuzemsko a žalovaný území jiných členských států. Pokud by k nákupu zboží stěžovatelkou došlo v tuzemsku, bylo by předmětem daně

(§ 2 odst. 1 zákona o DPH) a stěžovatelka by měla při splnění dalších podmínek nárok na odpočet DPH.

[3] Krajský soud ve věci rozhodoval již čtyřikrát.

[4] Ve svém prvním rozsudku vyšel ze závěrů rozsudků Soudního dvora Evropské unie z 19. 12. 2018, C-414/17, *AREX CZ*, a z 6. 4. 2006, C-245/04, *EMAG*, a rozsudků NSS z 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX*, a z 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70. Krajský soud dospěl k závěru, že se daňové orgány nedostatečně zabývaly otázkou převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků. Žalovaný považoval za nepochybné, že natankováním pohonných hmot do cisteren získal provozovatel této cisterny oprávnění s nimi fakticky nakládat jako vlastníků. Takové závěry jsou v rozporu s judikaturou, dle které pouhým naložením pohonných hmot nedochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníků. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem pohonných hmot. Krajský soud dále uvedl, že je nezbytné zkoumat, kdy bylo na stěžovatelku převedeno vlastnické nebo jiné právo, které by jí umožnilo se zbožím nakládat jako vlastníků. Věc se má posoudit dle soukromoprávních předpisů. Převod vlastnického práva ke zboží v cizině by se měl řídit cizím právem. Judikatura nevylučuje, že by převod práva mohl být řešen i českým právem.

[5] Proti prvnímu rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, které NSS vyhověl. Připomněl, že závěr ohledně místa plnění je otázkou právní. Právní otázka se posuzuje na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž ten je povinen primárně objasnit daňový subjekt. Závěr, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Názor krajského soudu, že závěr daňových orgánů o místě plnění vycházel pouze ze skutečnosti natankování pohonných hmot, byl zjednodušující. Žalovaný (i správce daně) komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti. Je pravda, že při posuzování okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků daňové orgány vycházely primárně z kritéria organizace přepravy. Kasační soud se s krajským soudem shodl, že toto kritérium samo o sobě k učinění závěru ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků nestačí. Z odůvodnění rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole ale vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo pro daňové orgány kritériem jediným. Úvahy daňových orgánů o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků tak kasační soud považoval za dostatečné pro posouzení předmětu sporu a rozhodnutí žalovaného za plně přezkoumatelné. NSS první rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud poté žalobu zamítl druhým rozsudkem z 19. 10. 2021, přičemž uvedl, že je po věcné stránce vázán právním názorem kasačního soudu. Správce daně i žalovaný zpochybnili stěžovatelkou předložené důkazní prostředky a přenesli důkazní břemeno zpět na ni. Současně ale hodnotili shromážděné důkazy a vyvodili z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků. Tyto úvahy byly dle soudu dostatečné.

[7] Proti druhému rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka úspěšnou kasační stížnost. NSS druhý rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Kasační soud svým prvním rozsudkem nezavázal krajský soud k věcnému rozhodnutí, které

pokračování

bez dalšího učinil. Pouze provedl hodnocení procesní situace v daňovém řízení a shrnul, že žalovaný komplexně hodnotil relevantní okolnosti a jeho rozhodnutí lze věcně přezkoumat. Následně uvedl obecná východiska pro hodnocení věci samé, kterou ale sám neposuzoval a ani posuzovat nemohl. To měl učinit až krajský soud.

[8] Krajský soud následně žalobě vyhověl třetím rozsudkem z 10. 11. 2022. Soud citoval závěry uvedené v rozsudcích Soudního dvora *AREX CZ, EMAG* a z 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre*, a v rozsudcích NSS *AREX*, a z 31. 10. 2022, č. j. 5 Afs 64/2020-157, *Divíšek*. Klíčovou otázkou pro prokázání nároku na odpočet daně je unesení důkazního břemene ohledně místa plnění. Pro posouzení věci je pak zásadní, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Součástí důvodů žalovaného, které zpochybňují tvrzení stěžovatelky ohledně místa plnění, má být popis skutkových okolností a také základní úvaha, z níž bude zřejmé, na základě čeho (jakého právního titulu) má za to, že na daňový subjekt přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníkem. Právní titul nemusí být nutně zachycen v písemné podobě.

[9] Soud zdůraznil, že k získání práva nakládat se zbožím jako vlastníkem musí dojít k převodu nějakého práva. Teprve poté bude mít daňový subjekt možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci zboží. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastníkem jeho vlastníkem. Ve věci je nezbytné zkoumat, kdy na daňový subjekt bylo převedeno právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastníkem. Organizace přepravy pak není rozhodujícím kritériem. Obdobně faktická držba zboží není pro závěr o převodu práva určující. Z průběhu daňového řízení nevyplývalo, že by stěžovatelka získala možnost ovlivňovat právní situaci pohonných hmot již v jiném členském státě.

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

[11] Ke kasační stížnosti žalovaného zrušil NSS i třetí rozsudek krajského soudu. Kasační soud nejprve uvedl, že krajský soud nerozhodl v rozporu s jeho názorem. Dále se zabýval pojmy *dodání zboží a nakládání se zbožím jako vlastníkem* a s odkazy na svou vlastní rozhodovací činnost a judikaturu SDEU dospěl k závěru, že mají objektivní povahu vycházející z faktického stavu věcí, který bude sice ve většině případů odpovídat právní situaci, ale nemusí tomu tak být vždy.

[12] Při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem se má typicky zkoumat, zda bylo na daňový subjekt od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, převedeno buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastníkem. Mohou ale nastat případy, kdy nebude formální titul existovat nebo formální převod práva nebude odpovídat zjištěnému faktickému stavu. V takové skutkové situaci není nutné po správci daně vyžadovat formálně pojmenovaný právní titul, na jehož základě může daňový subjekt se zbožím nakládat jako by byl vlastníkem tohoto zboží. Stačí, pokud při

posouzení všech okolností věci a vedle popisu skutkových zjištění provede úvahu, z které je zřejmé, že daňový subjekt mohl fakticky ovlivnit právní osud zboží.

[13] NSS následně provedl aplikaci východisek na projednávanou věc a dospěl k závěru, že úvahy daňových orgánů ohledně místa a času plnění i převodu práva nakládat s věcí jako vlastník jsou dostatečné a správné. Zejména považoval za podstatné, že stěžovatelka dopravu zboží nikomu nefakturovala, zajistila jeho přepravu pronajatými vozidly a transakci uskutečnila pro svoji vlastní ekonomickou činnost. Zboží přepravila pro vlastní potřebu, protože byla jeho konečným příjemcem. Nebyla tedy pouhým dopravcem pro jiného. I přes formálně sjednanou výhradu vlastnického práva fakticky nakládala s pohonnými hmotami jako jejich vlastník již na území jiných členských států. Jádro žalobní argumentace týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník proto NSS označil za nedůvodné. K námitce týkající se neprovedení konkrétních důkazních návrhů NSS uvedl, že byla vznesena opožděně.

[14] Krajský soud poté rozhodl ve věci čtvrtým rozsudkem z 22. 9. 2023, kterým žalobu zamítl. Vázán předchozími rozsudky NSS uvedl, že stěžovatelka nakupovala pohonné hmoty způsobem zvaným řetězový obchod. S obsahem kontrolního zjištění se seznámila a zprávu o daňové kontrole je třeba považovat za projednanou. Soud se nezabýval námitkou dvojího zdanění, protože je opožděná. Ohledně výslechu svědků odkázal na předcházející rozsudek NSS. Skutkový stav byl podle jeho názoru zjištěn dostatečně. Krajský soud se dále zabýval tím, zda a kdy ve věci přešlo na stěžovatelku právo nakládat s věcí jako vlastník. Po rekapitulaci skutkových zjištění dospěl k závěru, že toto právo na ni přešlo v jiných členských státech a v důsledku toho bylo místo zdanitelného plnění mimo tuzemsko.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření

[15] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů z dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Kasační stížnost má šest okruhů námitek.

[16] První z nich se týká rozporu předchozího rozsudku s rozhodovací činností NSS, zejména rozsudky *Divíšek*, z 30. 11. 2022, č. j. 8 Afs 114/2020-72, *Lucky CS GOLD*, a z 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, *AUTOTRANS PETROL*. Stěžovatelka žádá, aby věc byla předložena rozšířenému senátu. Zároveň namítá, že mu měla být předložena již v řízení o třetí kasační stížnosti.

[17] Dle druhého okruhu námitek je třetí rozsudek NSS v rozporu s judikaturou SDEU. Stěžovatelka odkazuje na rozsudky z 23. 4. 2020, C-401/18, *Herst*, a *AREX CZ*. Ty vykládá tak, že daňové orgány musí uvést právní titul, na jehož základě přešlo právo s věcí nakládat jako vlastník. Zároveň se domnívá, že tyto rozsudky různé senáty NSS vykládají rozdílně, a devátý senát se proto měl obrátit s předběžnou otázkou po jejich interpretaci na SDEU. Kritizuje, že NSS v předchozím rozsudku odkázal na soudní rozhodnutí z jiných členských států, protože mají vycházet z překonaného právního názoru. Věcně považuje za rozhodné právní panství nad věcí, nikoliv faktické nakládání s ní. Obecně poukazuje na odlišnou správní praxi v jiných členských státech.

pokračování

[18] Třetí okruh námitek uvádí, že je pro věc významný režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Předchozí závěr NSS má být založen na nepochopení rozsudku *AREX CZ*.

[19] Další okruh námitek se týká skutkových okolností, které jsou dle stěžovatelky rozhodné pro posouzení věci. Stěžovatelka tvrdí, že mělo být provedeno celkové posouzení všech konkrétních okolností, což se ale nestalo. Tyto okolnosti mají zahrnovat: daň odvedenou dalšími články řetězce, soukromoprávní převody práv a právní vztahy, přechod nebezpečí zkázy, riziko přepravy a mnohé další. Následně vyjmenovává jednotlivé skutečnosti, které mají prokazovat názor, že na ni právo nakládat s věcí jako vlastník přešlo až na území ČR. Dále namítá, že daňové orgány navzdory jejím důkazním návrhům nedostatečně zjistily skutkový stav.

[20] Pátý okruh námitek směřuje k povinnosti daňových orgánů zamezit dvojímu zdanění. Stěžovatelka předně nesouhlasí s tím, že tato námitka je opožděná. Dále tvrdí, že daň mohla být v řetězci vybrána několikrát. Tím by byl porušen princip neutrality DPH, který plyne i z judikatury SDEU. Svou argumentaci podporuje modelovými příklady.

[21] V posledním okruhu námitek navrhuje stěžovatelka předložení předběžných otázek SDEU. Chce se dotázat: „*Jsou finanční orgány v případě, že má docházet k přechodu oprávnění nakládat s PHM jako vlastník v okamžiku odlišném od převodu vlastnického práva, povinny výslovně uvést konkrétní právní titul, na jehož základě má být daňový subjekt oprávněn PHM rozhodnout o právním osudu PHM, a to zejména s ohledem na to, že daňový subjekt v rozhodném okamžiku není vlastníkem PHM?*“ Pokud by NSS dospěl k závěru, že daňové orgány posoudily místo a čas převodu práva nakládat s věcí jako vlastník správně, tak žádá, aby SDEU byly položeny předběžné otázky týkající se zamezení dvojímu zdanění.

[22] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[23] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že NSS všechny námitky stěžovatelky vypořádal v předchozích rozsudcích, a kasační stížnost by proto měl odmítnout. Krajský soud se od závazného právního názoru neodchýlil. Stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala, že by přijala zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku a neunesla své důkazní břemeno pro přiznání nároku na odpočet daně. Právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na ni přešlo v jiných členských státech. Třetí rozsudek NSS nepovažuje za rozporný s rozhodovací praxí NSS ani SDEU.

[24] V reakci na vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že řádnému projednání věci nesmí bránit formální procesní překážky. Ačkoliv je jí známa judikatura rozšířeného senátu týkající se vázanosti předchozím rozsudkem v téže věci, tvrdí, že její věc by mu měla být postoupena. Trvá na tom, že obdobné případy byly posouzeny odlišně. Stručně rovněž opakuje argumentaci z kasační stížnosti.

[25] V dalším vyjádření stěžovatelka trvala na tom, že měl devátý senát předložit věc v předcházejícím řízení rozšířenému senátu. Uvedla, že bylo porušeno její právo na zákonného soudce a odkazovala mimo jiné na sdělení předsedy NSS z 14. 2. 2024, v němž stěžovatelku k dotazu jejího zástupce informoval, že „*pro případ odchýlení se od předchozí*

judikatury Nejvyššího správního soudu je zásadně určen postup podle § 17 s. ř. s. Výjimkou z této zásady jsou pak zejména případy, kdy Nejvyšším správním soudem dříve vyslovený právní názor byl převrstven judikaturou soudů, jež je pro Nejvyšší správní soud závazná, tedy typicky Ústavního soudu, Soudního dvora EU a Evropského soudu pro lidská práva“. Žádá, aby věc byla rozšířenému senátu předložena nyní.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud si nejprve položil otázku, zda je projednávaná opakovaná (čtvrtá) kasační stížnost přípustná. Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se NSS nemusel znovu zabývat věcí, u které již jednou svůj právní názor závazný pro nižší soud vyslovil, a nižší soud se tímto právním názorem řídil (nález Ústavního soudu z 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[28] Přípustná je pouze kasační námitka týkající se předložení předběžných otázek SDEU, protože touto otázkou se NSS výslovně ještě nezabýval. Ostatní kasační námitky jsou nepřípustné, což je u každé z nich odůvodněno níže. Podstatou je, že stěžovatelka nenamítá, že by krajský soud nesprávně vyložil právní názor NSS, naopak proti němu přiznaně brojí.

[29] Kasační soud si byl a je vědom své povinnosti eurokonformního výkladu. Jedním ze základních interpretačních principů unijního práva je totiž zásada nepřímého účinku směrnic. V souladu s ní je vnitrostátní soud při aplikaci ustanovení vnitrostátního právního předpisu zavedeného za účelem provedení směrnice povinen vykládat vnitrostátní právo ve světle znění a účelu směrnice (rozsudky Soudního dvora z 10. 4. 1984, věc C-14/83, *Von Colson*, bod 26, z 13. 11. 1990, věc C-106/89, *Marleasing*, bod 8, z 14. 7. 1994, věc C-91/92, *Faccini Dori*, bod 26, či z 5. 10. 2004, věc C-397/01, *Pfeiffer a další*, body 113–116). Tento výklad může členský stát zásadně zastávat i vůči jednotlivci, jakkoliv nemůže vyústit v situaci, v níž směrnice sama o sobě a nezávisle na vnitrostátním prováděcím aktu ukládá jednotlivcům povinnosti (rozsudky Soudního dvora z 8. 10. 1987, věc C-80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*, body 12–14, či z 5. 7. 2007, věc C-321/05, *Kofoed*, bod 45). Povinnost dostát této zásadě potvrdil ve své rozhodovací praxi rovněž Ústavní soud (viz zejména nálezy z 3. 5. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 66/04, *Eurozatykač*, body 79–82, z 16. 7. 2015, sp. zn. III. ÚS 1996/13, *Generali Pojišťovna*, bod 47, či z 14. 5. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 45/17, *Data Retention III*, bod 54). Stejně k otázce přistupuje i NSS (např. rozsudek z 15. 6. 2016, č. j. 9 Azs 95/2016-29, č. 3448/2016 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu z 15. 2. 2024, č. j. 7 Azs 186/2022-48).

[30] Povinnost eurokonformního výkladu však neznamená povinnost předložit předběžnou otázku vždy, kdy se jedná o výklad evropského práva. Dle SDEU vnitrostátní soud, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, musí splnit svou povinnost obrátit se na Soudní dvůr s otázkou týkající se výkladu unijního práva, která před ním vyvstala, ledaže by konstatoval, že tato otázka není relevantní, že sporné ustanovení unijního práva již bylo předmětem výkladu podaného Soudním dvorem nebo že správný výklad unijního práva je natolik zřejmý, že není ponechán prostor pro žádnou rozumnou pochybnost (rozsudek SDEU z 6. 10. 2021, C-561/19, *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, a tam cit. starší judikatura, zvl. rozsudek SDEU z 6. 10. 1982, C-283/81, *Cilfit a další*).

pokračování

[31] Stěžovatelka navrhuje, aby NSS položil SDEU předběžné otázky týkající se převodu práva nakládat s věcí jako vlastník a režimu podmíněného osvobození od daně.

[32] Kasační soud nejprve posuzoval, zda je námitka požadující položení předběžné otázky přípustná, a zda má soud svůj postup výslovně odůvodnit. NSS učinil závěry ohledně dodání zboží tj. nákupu pohonných mot ve svém třetím rozsudku s odkazem na bohatou judikaturu Soudního dvora. Ohledně režimu podmíněného osvobození od daně rovněž odkázal na rozhodovací praxi SDEU. Z obsahu odůvodnění třetího rozsudku NSS tak implicitně plyne, že ve věci neshledal důvody pro položení předběžné otázky SDEU, protože jinak by tak musel *ex officio* učinit. Výslovně se ale právě s odkazem na bohatou judikaturu SDEU otázkou předložení či nepředložení předběžné otázky nezabýval. Na druhou stranu stěžovatelka v kasační stížnosti vznáší tento konkrétní návrh před NSS poprvé (dříve navrhovala jiné předběžné otázky týkající se otázky dvojího zdanění). S ohledem na právo na spravedlivý proces (v kontextu vypořádání námítky položení předběžné otázky viz např. nález Ústavního soudu z 22. 11. 2022, sp. zn. I.ÚS 2839/21, a tam citovanou prejudikaturu) a povinnost vrcholného soudu odůvodnit nepoložení předběžné otázky, je-li otázka výkladu unijního práva vznesena (rozsudek SDEU *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, bod 51) je námitka týkající se návrhu na položení předběžných otázek přípustná.

[33] Výklad pojmu *převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník* ve smyslu směrnice o DPH je *acte éclairé*. O tuto výjimku z povinnosti soudu rozhodujícího v posledním stupni položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku ohledně výkladu unijního práva se jedná tehdy, pokud „*vlivem autority výkladu podaného Soudním dvorem na základě článku 267 SFEU může povinnost stanovená v čl. 267 třetím pododstavci SFEU ztratit své opodstatnění, a stát se tudíž bezpředmětnou, zejména pokud je položená otázka věcně totožná s otázkou, která již byla předmětem rozhodnutí o předběžné otázce v obdobné věci nebo a fortiori v rámci téže vnitrostátní věci, nebo pokud byla daná právní otázka vyřešena ustálenou judikaturou Soudního dvora bez ohledu na to, v jakém řízení byla tato judikatura vypracována, a to i v případech, že sporné otázky nejsou naprosto totožné*“ (rozsudek SDEU *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, bod 36). V posuzované věci nastala poslední ze zmiňovaných možností, tedy sporná otázka výkladu příslušných ustanovení směrnice o DPH byla v plném rozsahu vyřešena ustálenou judikaturou SDEU. Na tuto bohatou judikaturu již NSS odkazoval ve svých předchozích rozsudcích, přesto její závěry pro přehlednost níže shrnuje.

[34] Pokud je dodání zboží v řetězci spojeno s jednou přepravou, může být přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení dalších transakcí (rozsudek *EMAG*). Určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností případu za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU (rozsudek *Euro Tyre*). V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník (rozsudek SDEU z 26. 7. 2017, C-386/16, *Toridas*, body 35 a 36, a tam citovaná judikatura). Jestliže se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil předtím, než bylo zboží přepraveno uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve

prospěch prvního pořizovatele (rozsudek *Toridas*, bod 36). Jestliže pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (rozsudky z 21. 2. 2018 ve věci C-628/16, *Kreuzmayr*, bod 34; *Euro Tyre*, bod 34). V rámci celkového posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na konečného pořizovatele.

[35] Uvedená judikatura tak vychází z časového kritéria. Použití tohoto 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 *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).

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

[37] 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, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, bod 7; z 14. 7. 2005, C-435/03, *British American Tobacco a Newman Shipping*, bod 35; z 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax a další*, bod 51; ze 3. 6. 2010, C-237/09, *De Fruytier*, bod 24; z 18. 7. 2013, C-78/12, *Evita-K*, 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 (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

pokračování

zboží v právním smyslu (např. rozsudek z 10. 7. 2019, *Kuršu země*, C-273/18, bod 36; a usnesení ze 6. 2. 2014, C-33/13, *Jagietto*, bod 32 a tam citovaná judikatura).

[38] Soudní dvůr se také zabýval řetězovým obchodováním s pohonnými hmotami. 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 (rozsudek *Herst*, bod 40).

[39] Pojmy *dodání zboží* a *nakládání se zbožím jako vlastník* tedy mají objektivní povahu vycházející z faktického stavu věcí, který bude sice ve většině případů odpovídat právní situaci, ale nemusí tomu tak být vždy. Je možná situace, kdy dojde k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, aniž by byly naplněny formální požadavky vnitrostátních právních předpisů. V těchto případech bude rozhodující vědomí o (existenci a základních vlastnostech) zboží a možnost ovlivnit jeho právní osud. Problematika byla komplexně vyřešena judikaturou SDEU a NSS nemá nyní povinnost předložit předběžnou otázku, a neměl ji ani v řízení o třetí kasační stížnosti.

[40] Stejně úvahy dopadají rovněž na otázku režimu podmíněného osvobození od daně. Soudní dvůr ji jednoznačně rozhodl v rozsudku *AREX CZ*, zejména v bodech 69–79, na který NSS odkázal již ve svém třetím rozsudku v bodě 57. SDEU uvedl, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala týchž výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty. Ani v tomto případě tak položení předběžné otázky není případné.

Nepřípustné námitky

[41] První nepřípustné námitky se týkají rozporu s rozhodovací činností NSS, zejména rozsudky *Divíšek*, *Lucky CS GOLD* a *AUTOTRANS PETROL*. Stěžovatelka žádá, aby věc byla předložena rozšířenému senátu. Zároveň namítá, že měla být rozšířenému senátu předložena již v řízení o třetí kasační stížnosti.

[42] Stěžovatelčin nesouhlas se závěry třetího rozsudku v této věci důvodem pro postoupení věci rozšířenému senátu není a z povahy věci ani být nemůže, protože právě k zamezení opakovaného posuzování věci ze strany NSS směřuje § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťující právní jistotu.

[43] Nad rámec výše uvedeného devátý senát uvádí, že ve věci není, ani nebyl důvod aktivovat rozšířený senát. Jak již NSS uvedl, ve věci se jedná o výklad unijního práva, jehož autoritativní interpretace je svěřena SDEU. Sám rozšířený senát uznává, že k němu není oprávněn a musí položit předběžnou otázku (usnesení rozšířeného senátu z 4. 10. 2023, č. j. 5 Afs 205/2021-80, bod 14). Zároveň je výklad podaný SDEU pro rozšířený senát závazný. Ostatně i kdyby tvrzený rozpor nastal, platí, že rozhodná je pozdější judikatura

Soudního dvora (v nynější věci zejména rozsudek ve věci *Fluvius Antwerpen*), která by měla schopnost „přebít“ případnou předchozí rozpornou judikaturu českých soudů bez dalšího, tedy aniž by to pro účely její aplikace v rámci NSS musel vyslovit rozšířený senát (usnesení rozšířeného senátu z 10. 2. 2021, č. j. 5 As 177/2016-139, č. 4156/2021 Sb. NSS, bod 31). V projednávané věci se jedná o *acte éclairé* vyložený rozsáhlou judikaturou Soudního dvora uvedenou výše. V řízení o třetí kasační stížnosti tak devátý senát neměl důvod věc předložit rozšířenému senátu, protože měl povinnost rozhodnout v souladu s judikaturou SDEU, kterou musel jako každý senát NSS respektovat (usnesení rozšířeného senátu z 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[44] Co se týče předložení věci rozšířenému senátu nyní, tak je třeba uvést, že NSS je v řízení o opětovné kasační stížnosti vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku (usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007-56). Senát Nejvyššího správního soudu nemůže usilovat o překonání vázanosti svým vlastním předchozím názorem v téže věci tím, že věc předloží rozšířenému senátu (usnesení rozšířeného senátu z 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS).

[45] Pro úplnost kasační soud uvádí, že závěry devátého senátu a rozsudků *Divíšek*, *Lucky CS GOLD* a *AUTOTRANS PETROL* nejsou v rozporu. Sama stěžovatelka v kasační stížnosti cituje z rozsudku *Divíšek*: „*Podstatné nicméně je, aby se ‚racionální důvody‘, o které daňové orgány opírají své závěry, týkaly i toho, na základě jaké konkrétní skutečnosti (právního titulu) na žalobce přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník*“. Devátý senát ze závěrů předcházející judikatury NSS vycházel a shodně s ní tvrdil, že racionální důvody typicky budou obsahovat právní titul (třetí rozsudek ve věci, body 48–52). Nemusí tomu tak ale být vždy. To plyne jednak z judikatury SDEU, která časově namítaným rozsudkům NSS předchází, rovněž i z té, která je pozdější. Soudní dvůr například v nedávné době (po vydání všech stěžovatelkou namítaných rozsudků NSS) 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 jako vlastník (rozsudek *Fluvius Antwerpen*, bod 39). Ačkoliv mezi dodavatelem a uživatelem žádný vlastnický ani obdobný titul neexistoval, došlo dle SDEU k převodu práva, a tudíž i k dodání zboží za úplatu (zdanitelnému plnění), které podléhá dani z přidané hodnoty. Závěry devátého senátu tak nejsou s předchozí judikaturou NSS v rozporu, pouze ji s odkazem na (následnou) precedenčně závaznou rozhodovací činnost Soudního dvora rozvíjí. I v případě, že by ale rozporné byly, nemusel by devátý senát předložit věc rozšířenému senátu, protože judikatura SDEU rozhodovací praxi NSS přebíjí bez dalšího, bez nutnosti rozhodnutí rozšířeného senátu (usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 As 177/2016-139, bod 31).

[46] Na věc nemá vliv ani odkaz na sdělení předsedy NSS, které stěžovatelka připojila k vyjádření z 7. 3. 2024 založené na č. l. 47 soudního spisu. Devátý senát upozorňuje, že předseda soudu nemá pravomoc zasahovat do rozhodovací činnosti senátů, ani vykládat ustanovení s. ř. s., jak sám ve sdělení uvedl. Toho si je jistě vědom i zástupce stěžovatelky, který tento velmi nestandardní postup v probíhajícím řízení zvolil. Navíc je stěžovatelkou citovaná pasáž o tom, že pro odchýlení se od předchozí judikatury NSS je zásadně určen postup dle § 17 s. ř. s., neúplná. Předseda soudu výslovně uvedl, že výjimku tvoří převrstvení

pokračování

předchozího názoru NSS judikaturou soudů, *tedy typicky Ústavního soudu, Soudního dvora EU a Evropského soudu pro lidská práva*, jež je pro NSS závazná.

[47] Jelikož se stěžovatelka v prvním okruhu námitek fakticky domáhá přezkumu otázek, které již NSS vyřešil v předcházejícím řízení, jedná se o námitky nepřipustné.

[48] Dle druhého okruhu námitek je předchozí rozsudek NSS v rozporu s judikaturou SDEU. Stěžovatelka ji vykládá tak, že daňové orgány musí uvést konkrétní právní titul, na jehož základě přešlo právo s věcí nakládat jako vlastníků. Zároveň se domnívá, že ji různé senáty NSS vykládají rozdílně, a devátý senát se proto měl obrátit s předběžnou otázkou o interpretaci judikatury na SDEU. Kritizuje, že NSS odkázal na soudní rozhodnutí z jiných členských států. Obecně pak poukazuje na odlišnou praxi správních orgánů v jiných členských státech.

[49] Tento okruh otázek se opět snaží zpochybnit předchozí závěry NSS, a je proto nepřipustný. Kasační soud z judikatury SDEU vycházel, jak zrekapituloval i výše v tomto rozsudku. Stěžovatelka odkazuje předně na rozsudky *Herst* a *AREX CZ*, s nimiž ale NSS v předchozím rozsudku výslovně pracoval. Neuvedla žádné rozhodnutí, které by dosavadní praxi Soudního dvora či závěry NSS překonávalo. Naopak pomíjí další judikaturu, ze které předchozí rozhodnutí rovněž vycházelo (např. rozsudky *Dixons Retail*, *Vega International Car Transport and Logistic*, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, *The Rank Group*, *Kuršu země* a *Fluvius Antwerpen* a usnesení *Jagietto*).

[50] Námitkou týkající se předběžné otázky se kasační soud již zabýval výše. Praxí v jiných členských státech se NSS zabýval s odkazem na zahraniční judikaturu aplikující harmonizovanou unijní úpravu DPH. Dokládá tím, že je v EU vykládána stejně, jak činí on. Stěžovatelka s tímto závěrem nesouhlasí a dovolává se blíže nespecifikované správní praxe (bez uvedení konkrétních příkladů opačné praxe). Výslovně tak brojí proti závěru NSS z předchozího zrušujícího rozsudku v této věci, což činí její námitku nepřipustnou.

[51] V třetím okruhu námitek stěžovatelka uvedla, že je pro věc významný režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Touto otázkou se NSS již zabýval ve svém třetím rozsudku a uvedl, že na jeho závěrech „*nic nemění ani to, že zboží podléhá spotřební dani a bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození*“. Odkázal na rozsudek SDEU *AREX CZ*, zejména body 69–79. Soudní dvůr v této věci odpověděl na předběžnou otázku NSS tak, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala týchž výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena. Námitka je nepřipustná.

[52] Čtvrtý okruh námitek se týká rozhodných skutkových okolností. Těmi se již NSS několikrát zabýval a stěžovatelka se v opakované kasační stížnosti snaží zvrátit jejich posouzení. Právě tomu ale brání § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Skutkovým okolnostem se NSS věnoval již ve svém prvním rozsudku v bodech 36–39, kde uvedl, že žalovaný (i správce daně) komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti posuzovaného případu. Úvahy daňových orgánů ve vztahu k převodu práva nakládat se zbožím jako

vlastník kasační soud považoval za dostatečné pro posouzení předmětu sporu a rozhodnutí žalovaného za plně přezkoumatelné. Ve třetím rozsudku pak kasační soud v bodech 53–57 provedl v návaznosti na rozhodnutí daňových orgánů a krajského soudu komplexní posouzení skutkových okolností. Při svém rozhodování NSS zohlednil rovněž rozsáhlá podání stěžovatelky, která tvrdila, že skutkový stav je jiný.

[53] Dále stěžovatelka namítá, že daňové orgány navzdory jejím důkazním návrhům nedostatečně zjistily skutkový stav. Tato námitka je opožděná, jak již NSS uvedl v bodě 59 svého třetího rozsudku ve věci. V žalobě z 27. 12. 2016 v bodě 11 v části týkající se neunesení důkazního břemene ze strany žalovaného stěžovatelka uvedla, že žalovaný se některé pro ni svědčící „[d]ůkazy (...) ani nepokusil získat např. výslech subjektů, které uskutečnily osvobozené dodání do jiného členského státu a další.“ V bodě 14 shrnula, že chtěla po žalovaném, aby on sám předložil konkrétní důkazy. Nejedná se o žalobní bod namítající neprovedení konkrétních důkazních návrhů, kterými by již v daňovém řízení chtěla stěžovatelka prokázat konkrétní skutečnost. Naopak uvedená argumentace míří na neunesení důkazního břemene ze strany správců daně, resp. na jejich nečinnost, neboť dle přesvědčení stěžovatelky (žalobkyně) si daňové orgány důkazní prostředky měly samy opatřit. Námitka týkající se neprovedení konkrétních důkazních návrhů byla vznesena až po změně jejího právního zastoupení ve vyjádření z 5. 10. 2021, tedy čtyři roky po podání žaloby.

[54] Pátý okruh námitek směřuje k povinnosti daňových orgánů zamezit dvojímu zdanění. Stěžovatelka předně nesouhlasí s tím, že tato námitka je opožděná, jak dříve uvedl NSS. Ve vztahu k této námitce posuzoval kasační soud přípustnost ze dvou hledisek. Nejprve prizmatem opožděnosti, kterou již výslovně posoudil ve svém druhém rozsudku v bodě 22, kde uvedl: „V žalobě sice stěžovatelka obecně poukazuje na princip neutrality daně, ale pouze ve vztahu k osvobození od daně, nikoliv ve vztahu k možnému dvojímu zdanění ve smyslu vybrání daně vícekrát (viz bod 80 žaloby). Tato argumentace je tedy nová a opožděná.“ Ostatně stěžovatelka krom prostého nesouhlasu nic věcného proti závěru o opožděnosti námitek neuvádí. Poté se NSS otázkou přípustnosti zabýval prizmatem unijního práva. Opožděnost námitek nemůže být zhojena ani odkazem na judikaturu Soudního dvora či hmotné unijní právo. To opakovaně potvrdil i SDEU, když uvedl, že od předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru může vnitrostátní soud upustit, jsou-li dány důvody nepřipustnosti, které souvisejí s řízením před vnitrostátním soudem (např. rozsudek SDEU *Conorzio Italian Management a Catania Multiservizi*, body 61 a 65).

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl soud bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání. Návrh stěžovatelky na ústní jednání není důvodný, jelikož NSS neprováděl dokazování. Ústní jednání ve věci by, mimo jiné s ohledem na obsáhlá podání stěžovatelky ve všech fázích řízení, za těchto podmínek nic nového nepřineslo.

[56] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, byť měl ve věci plný úspěch, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

pokračování

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

V Brně dne 28. března 2024

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu