



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína, soudců Mgr. Radovana Havelce a soudce JUDr. Tomáše Rychlého, v právní věci žalobkyně: **Hercok, s. r. o.**, se sídlem Jíkevská 195, Bobnice, zastoupena JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 11. 2024, č. j. 43 Af 34/2021- 76,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 4. 2015, č. j. 1659075/15/2118-50521-203715, daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 18 786 422 Kč a uložil jí penále ve výši

3 757 284 Kč. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 10. 2021, č. j. 38477/21/5300-21442-71226, rozhodnutí správce daně změnil tak, že se daň doměřuje daně v částce 1 632 015 Kč a penále činí 326 403 Kč.

[2] Daňové orgány v řízení o doměření daně, navazujícím na daňovou kontrolu z let 2013 až 2014, vyšly ze zjištění, že žalobkyně podle předložených daňových dokladů nakoupila pohonné hmoty s místem nakládky v zemích Evropské unie, u nichž nezajišťovala přepravu a jež u ní nikdy nebyly stočeny. Pohonné hmoty prodala společnosti Herst s. r. o. (dále jen „společnost Herst“), která zajišťovala jejich přepravu, v jiném členském státě je stočila do vlastních automobilových cisteren a odvezla je na území České republiky, kde je stočila do svých čerpacích stanic nebo stanic svých odběratelů. Z jiného členského státu pak byly pohonné hmoty vezeny do tuzemska různými odběrateli. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně oproti společnosti Herst nenakládala s pohonnými hmotami jako vlastník (nebyly stočeny do jejích nádrží). Jediným skutečným odběratelem pohonných hmot nakoupených žalobkyní byla společnost Herst. Transakce mezi žalobkyní a jejími dodavateli, která dalšímu prodeji pohonných hmot společnosti Herst předcházela, tudíž nebyla uskutečněna v tuzemsku, a proto žalobkyně odpočet DPH uplatnila neoprávněně.

[3] O odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 7. 4. 2015 rozhodoval žalovaný opakovaně. První odvolací rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2016 zrušil Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 21. 12. 2020, č. j. 48 Af 42/2016 - 88, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud především neměl za dostatečně prokázaný závěr žalovaného, že měla společnost Herst v úmyslu získat pohonné hmoty pro vlastní ekonomickou činnost již od počátku. Svědecké výpovědi, učiněné v souběžném daňovém řízení vedeném se společností Herst, z něhož byl také čerpán důkazní materiál pro předmětnou daňovou věc, se přitom týkaly toliko jednání společnosti Herst s jejími dodavateli, nikoli však se žalobkyní. Údaje v nákladních listech CMR podle krajského soudu ukazovaly na to, že faktickým příjemcem pohonných hmot v České republice byla společnost Herst. Skutečnost, že právo nakládat se zbožím jako vlastník společnost Herst nabyla již na území jiného členského státu, tím však bezpečně prokázat nelze. Žalovaný nezachytil skutkové okolnosti, na jejichž základě by bylo možné uzavřít, že k přeshraničnímu dodání PHM došlo mezi žalobkyní a společností Herst. Krajský soud měl za to, že zjištěný skutkový stav nemá oporu ve správním spise. Daňové orgány se rovněž nesprávně vypořádaly s důkazními návrhy žalobkyně, neboť některé z nich by mohly přinést relevantní zjištění (záznamy EMCS, zprávy z daňových kontrol aj.). Kasační stížnost žalovaného proti poslední uvedenému rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 8. 2023, č. j. 8 Afs 302/2020 - 78, zamítl.

[4] V dalším řízení po vydání zrušujícího rozsudku byl spisový materiál doplněn o nové podklady (zprávy o daňových kontrolách, výstupy ze systému EMCS a další). Žalovaný se také u rakouských a německých správců daně neúspěšně pokoušel získat daňovou dokumentaci k dodávkám pohonných hmot, které se měly uskutečnit mezi společnostmi OMV, BP a Shell. Rozhodnutím ze dne 12. 10. 2021 pak žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně znovu. Dospěl opět k závěru, že žalobkyně byla dodavatelkou společnosti Herst pouze formálně. Nárok na odpočet daně z tuzemského plnění tedy uplatnila neoprávněně, neboť se místo plnění nacházelo v jiném členském státě. Pohonné hmoty přitom naložila

pokračování

a přepravila do České republiky společnost Herst. Ani po doplnění dokazování se tedy podle žalovaného neprokázalo, že k plnění, od něhož žalobkyně odvozuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, došlo až v tuzemsku. Žalobkyně v tomto ohledu neunesla důkazní břemeno.

[5] Žalobkyně v pořadí druhé rozhodnutí žalovaného napadla před krajským soudem novou žalobou. Nyní napadeným rozsudkem, označeným shora, krajský soud žalobu zamítl. Krajský soud předně nepřisvědčil žalobní námitce, že je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Zdůraznil, že žalovaný nebyl povinen prokazovat skutečné místo zdanitelného plnění, nýbrž pouze posoudit, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala-li naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný v tomto ohledu uvedl řadu argumentů na podporu svého závěru o organizátorství přepravy společností Herst a své závěry jasně shrnul. Není podstatné, zda v odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný detailně reagoval na veškeré odvolací námitky žalobkyně. Byl pouze povinen proti nim formulovat natolik logicky ucelené a přesvědčivé skutkové a právní závěry, z nichž alespoň implicitně vyplývá, proč žalovaný považoval odvolací námitky za nedůvodné. Námitka nepřezkoumatelnosti byla nadto formulována jen velmi obecně. Žalovaný podle krajského soudu rovněž dostatečně odůvodnil výši doměřené daně a způsob jejího vyčíslení.

[6] Krajský soud dále dospěl k závěru, že důkazní břemeno ohledně uplatnění nároku na odpočet tíží především žalobkyni. Jako podklad pro uplatnění nároku na odpočet přitom bez dalšího nepostačuje jen daňový doklad se všemi náležitostmi. Je ovšem na správci daně, aby prokázal, že jsou zde důvodné pochybnosti o rozporu mezi dokladovaným a skutečným stavem. Jaké pořízení zboží je třeba považovat za intrakomunitární, resp. kterému pořízení je třeba přičíst přepravu zboží, záleží na tom, ke kterému okamžiku byla splněna podmínka týkající se přepravy uvnitř společenství a podmínka převodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Krajský soud z judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu dovodil, že pokud společnost Herst, jako koncový odběratel pohonných hmot, nabyla právo s nimi nakládat jako vlastník již při naložení v Německu, Rakousku, či jiném členském státě, muselo by být dodání mezi žalobkyní a společností Herst kvalifikováno jako intrakomunitární dodání spojené s přeshraniční přepravou uvnitř Společenství (čl. 138 odst. 1 směrnice Rady č. 2006/112/ES). Vzhledem k tomu by místo zdanitelného plnění nemohlo být v tuzemsku a nárok na odpočet DPH by žalobkyni nepříslušel. Převod práva nakládat s hmotným majetkem přitom podle judikatury ani nevyžaduje, aby osoba, na niž je převáděn, jej i fyzicky držela. Rozhodující je, zda má nabyvatel možnost činit rozhodnutí, která ovlivní právní situaci zboží, tj. zejména rozhodnutí o jeho prodeji. Podle krajského soudu nepostačuje tedy toliko určit, kdy společnost Herst začala se zbožím fyzicky nakládat. Nemusí jít ani o převod vlastnického práva, i když tomu tak zpravidla bude. Pakliže ovšem společnost Herst činila od počátku prostřednictvím žalobkyně kroky, aby pohonné hmoty naložila a skončily v jejím vlastnictví, jsou podle krajského soudu závěry daňových orgánů o organizátorství přepravy a nabytí ekonomického vlastnictví touto společností při naložení na její vozidla v jiném členském státě v souladu se závěry judikatury. Aby společnost Herst mohla nabýt ekonomické vlastnictví přepravovaných pohonných hmot od žalobkyně právě až v tuzemsku (po provedené přepravě z jiného členského státu), musela by být účast žalobkyně v obchodním řetězci ekonomicky opodstatněná a rozlišitelná od účasti společnosti Herst.

[7] Krajský soud nepovažoval za důvodnou žalobní námitku o rozporu mezi skutkovými zjištěními a provedeným dokazováním. Měl za to, že mezičlánky řetězce nákupu pohonných hmot pro společnost Herst nelze považovat za jejich ekonomické vlastníky. Skutečnost, že v průběhu celé transakce byly právními vlastníky pohonných hmot různé subjekty, není rozhodující pro posouzení ekonomického vlastnictví společnosti Herst. Společnost Herst měla nad obchodním vztahem kontrolu - byla to totiž ona, kdo svou objednávkou způsobil další objednávky. Je proto nerozhodné, zda jednotlivé články řetězce znaly původního tuzemského objednatele. Totéž platí i ve vztahu k účasti společností PT-OIL, SDC GROUP, SEDANA, STOUT FINANCIAL a EURO SEKOMA na dodavatelském řetězci. Jako lichou posoudil krajský soud rovněž námitku, že žalovaný hodnotil důkazy výběrově. Tím, že žalovaný neprovedl všechny žalobkyní navržené důkazy, k porušení zásad hodnocení důkazů dojít nemohlo. Předmětem dokazování měl být a byl zejména vzájemný vztah mezi žalobkyní a společností Herst, nikoli však vzájemné vztahy mezi jednotlivými články řetězce. Krajský soud se konečně neztotožnil ani s argumentací žalobkyně, podle níž jí byl kladen k tíži zánik některých důkazních prostředků v důsledku plynutí času v souvislosti se zrušením původního rozhodnutí ve věci. Správce daně totiž své důkazní břemeno unesl a v otázkách, v nichž tížilo břemeno žalobkyni, bylo na ní, aby zániku důkazních prostředků aktivně zabránila. Podle krajského soudu je však vždy třeba posoudit, zda by zaniklý důkaz mohl zásadně změnit výsledek dokazování. Že došlo již ke skartaci některých účetních dokumentů v zahraničí, nebo že některé společnosti v mezichase zanikly, totiž pro posouzení okamžiku nabytí ekonomického vlastnictví pohonných hmot nebylo významné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s. Navrhla, aby kasační soud rozsudek zrušil společně s rozhodnutím žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[9] Uvedla, že oproti názoru žalovaného a krajského soudu je i nadále přesvědčena, že oprávnění nakládat s předmětnými pohonnými hmotami nabyta od svých dodavatelů v České republice a byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu.

[10] Daňové orgány nezkoumaly, kdy a kde došlo k převodu oprávnění nakládat s věcí jako vlastníků. Daňové orgány dále měly stěžovatelce umožnit unést toto břemeno ohledně vzniku nároku na odpočet DPH tím, že k tomu účelu provedou všechny relevantní důkazní návrhy. Měly a mohly zkoumat jednotlivé transakce učiněné uvnitř řetězce. Krajský soud v této souvislosti opomenul, že dodávky pohonných hmot byly evidovány v systému EMCS. Ten obsahoval informace o organizátorovi přepravy, jímž nebyla ani stěžovatelka, ani společnost Herst. Ani fakt, že byly pohonné hmoty přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, přitom nelze zcela ignorovat. Závěr krajského soudu o organizační roli společnosti Herst je podle stěžovatelky nesprávný. Provedené důkazy přitom potvrzují, že společnost Herst nebyla v obchodním kontaktu s kterýmkoli

pokračování

článkem celého řetězce. Dokazování rovněž nepotvrdilo, že by společnost Herst nesla odpovědnost za škodu na zboží během přepravy již v okamžiku jejich naložení.

[11] Stěžovatelka uvedla, že společnosti TOTAL Deutschland GmbH, Shell Austria Gesellschaft mbH, které byly součástí řetězce, shodně potvrdily, že se společností Herst neměly obchodní spolupráci a společnost vystupovala toliko jako přepravce pro jejich odběratele. Tato skutečnost je přitom zásadní pro posouzení, zda společnost Herst organizovala přepravu pohonných hmot. Krajský soud však uvedené zcela přehlédl. Platí to i pro společnost PROROBI, s níž nebyla společnost Herst v kontaktu. Tato skutečnost vyvrací domněnku žalovaného, že společnost Herst nabyla oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Je nelogické, aby tato společnost organizovala přepravu, aniž by byla v kontaktu s odběratelem rafinérií a s rafinérií samotnou. Pokud s nimi v kontaktu nebyla, nemohla nabýt ani oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Stěžovatelka učinila objednávku u svého lokálního dodavatele, aniž by měla kontrolu nad tím, od kterého subjektu bude zajištěna. Rozporovala také závěr žalovaného, že cena dopravy nebyla započítána do ceny zboží. Žalovaný i krajský soud podle ní nesprávně a selektivně hodnotili důkazy, které potvrdily správnost daňových tvrzení.

[12] Daňové orgány měly samy prokázat, že společnost Herst mohla činit rozhodnutí o právním osudu pohonných hmot v jiném členském státě. Stěžovatelka také nesla důsledky skutečnosti, že subjekty z jiného členského státu již nearchivují části své obchodní dokumentace a že jiné subjekty ukončily svou činnost. V době před vydáním prvního rozhodnutí žalovaného byly přitom tyto dokumenty dostupné a obchodní společnosti ještě aktivní. Správce daně mohl důkazy provést včas, ale neučinil tak. Podle stěžovatelky nelze důsledek běhu času klást k její tíži, když vzniklé prodlení nezpůsobila. Krajský soud také nesprávně vyhodnotil důkazy provedené k prokázání skutečnosti, že žádný z článků řetězce neměl pouze formální povahu.

[13] Stěžovatelka dále rozporovala závěr krajského soudu, že její zapojení nemělo ekonomickou racionalitu, aniž by zohlednil, že její ekonomická aktivita dříve generovala zisk, z něhož řádně odvedla daň z příjmů. Jako vnitřně rozporný pak hodnotila závěr krajského soudu, tvrdil-li, že její zapojení do řetězce je ryze formální, ačkoli odvádění daně z přidané hodnoty z těchto obchodů do státního rozpočtu má za zákonné. Úhradami DPH jednotlivých subjektů se přitom daňové orgány v daném případě vůbec nezabývaly. Pakliže správce daně uznal nárok na odpočet DPH u jiných subjektů, měl tak učinit obdobně i ve vztahu k ní. Postup vůči stěžovateli byl proto podle ní účelový.

[14] Dále stěžovatelka namítala, že napadený rozsudek je rozporný se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 64/2020 - 157 (věc *Ing. Martin Divišek*). Nejvyšší správní soud v něm totiž vyslovil obecný požadavek, aby daňové orgány vždy objasnily konkrétní právní titul, na jehož základě přešlo na nabyvatele právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. V projednávané věci však žalovaný takový právní titul neoznačil a neučinil tak ani krajský soud.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl. Ztotožnil se se závěry krajského soudu v tom, že pakliže byla přeprava pohonných hmot přiřčena transakci mezi stěžovatelkou a společností Herst, je třeba

všechny předcházející dodávky považovat tzv. za *klidové*, tj. dodávky s místem plnění v jiném členském státě proběhlé před započítáním přepravy. Zdůraznil, že v důsledku přenesení důkazního břemene bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že se v případě dodání předmětných pohonných hmot jednalo o tuzemské zdanitelné plnění. Stěžovatelka ovšem břemeno neunesla. Daňové řízení ostatně není založeno na vyšetřovací zásadě.

[16] Žalovaný je přesvědčen, že údaje uvedené v CMR listech nejsou relevantní, neboť stěžovatelka i společnost Herst disponovaly různými exempláři těchto nákladních listů, což podporuje tezi, že příjemci na nich uvedení měli jen formální povahu. V této souvislosti poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 386/2020 - 77 a č. j. 4 Afs 124/2021 - 70. Žalovaný dále s odkazem na dotčené části napadeného rozsudku krajského soudu, s nimiž se ztotožnil, odmítl námitky stěžovatelky, že daňové orgány nesprávně zjistily skutkový stav a nesprávně hodnotily provedené důkazy. Námitky týkající se otázky zamezení dvojího zdanění stěžovatelka podle žalovaného uplatnila prvně až v kasační stížnosti. Jsou proto podle něj nepřipustné. Totéž se pak týká námitky, podle níž daňové orgány nespécifikovaly právní titul, na jehož základě došlo k převodu oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích a rozsahu uplatněných důvodů kasační stížnosti a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Úvodem je třeba připomenout, že stávajícímu řízení o kasační stížnosti předcházel soudní přezkum v pořadí prvního rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2016. Krajský soud toto prvotní rozhodnutí zrušil rozsudkem č. j. 48 Af 42/2016 - 88 s tím, že žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav. Kasační soud pak kasační stížnost žalovaného proti zrušujícímu rozsudku zamítl, aniž by se však zabýval otázkami, které nyní uplatnila stěžovatelka ve své kasační argumentaci. Rozhodnutí žalovaného vydané dne 12. 10. 2021 po zrušujícím rozsudku, se pak omezilo pouze na posouzení odvolání proti jednomu z platebních výměrů (tj. za 3. kalendářní čtvrtletí roku 2011), a žalovaný rozhodl na základě nově doplněných podkladů. Kasační soud ovšem nemohl nepřihlídnout k závěrům, jež učinil již v rozsudku ze dne 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 386/2020 - 77, v němž zkoumal řadu obdobných sporných otázek, ač ve vztahu k související věci doměření daně společností Herst. Od těch se v nyní projednávané věci zásadně neodchýlil.

[19] Nejvyšší správní soud pro pořádek rekapituluje, že správce daně doměřil daň z přidané hodnoty z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH z nákupu pohonných hmot. K přeshraničnímu dodání pohonných hmot mělo podle názoru daňových orgánů i krajského soudu dojít oproti deklarovanému stavu již ve vztahu mezi stěžovatelkou a společností Herst. Právě jí byla přiřaditelná intrakomunitární přeprava. Předcházející dodání pohonných hmot tak měla povahu tzv. *klidových dodávek* s místem plnění na území jiných členských států Evropské unie (§ 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

pokračování

hodnoty). Tato plnění by proto nepodléhala zdanění podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a stěžovatelce tak nemohl vzniknout nárok na odpočet DPH.

[20] Kasační soud předesílá, že některými otázkami se věcně zabývat nemohl. Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila námitku, že daň z přidané hodnoty byla v rámci řetězce transakcí vybrána vícekrát, čímž měla být porušena zásada daňové neutrality, resp. že došlo ke dvojímu zdanění. Kasační soud na tomto místě upozorňuje na omezení, vyplývající z ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. podle něhož je nepřípustná kasační stížnost co do důvodů, jež nebyly stěžovatelem uplatněny již v řízení před krajským soudem, ač mu v tom nic nebránilo. Toto omezení pro řízení o jinak projednatelné kasační stížnosti znamená, že se stížní námitkou neuplatněnou v předešlém řízení před krajským soudem kasační soud zabývat nesmí. V opačném případě by popřel kasační charakter správního soudnictví a zákonnou koncentraci žalobních námitek v řízení před krajským soudem (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155). Stěžovatel námitku popsanou shora v řízení před krajským soudem ani v hrubých rysech neuplatnil a krajský soud ji také proto v odůvodnění napadeného rozsudku nemohl vypořádat. Posouzení její důvodnosti se proto nevěnoval ani Nejvyšší správní soud. Totéž platí i o argumentaci stěžovatelky, že krajský soud popírá ekonomickou racionalitu jejího zapojení do transakčního řetězce, ačkoli v minulosti svou ekonomickou činností generovala zisk, který řádně zdanila.

[21] Klíčovou a dosud mezi stranami spornou je otázka, zda společnost Herst byla po dobu mezi stočením pohonných hmot do jejích cisternových vozů až do jejich nabytí od stěžovatelky pouhým přepravcem, nebo se stala osobou oprávněnou jednat se zbožím jako vlastník již jejich převzetím v jiném členském státě. Druhá z těchto možností značí, že dodání pohonných hmot, od něhož stěžovatelka odvozuje nárok na odpočet DPH, proběhla ještě před započítáním intrakomunitární přepravy organizované společností Herst.

[22] Stěžovatelka namítla, že se daňové orgány nezabývaly skutkovými a právními souvislostmi toho, kdy a kde na ni přešlo oprávnění nakládat s pohonnými hmotami. Jak plyne z ustanovení § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Tento okamžik judikatura při výkladu článku 14 odst. 1 směrnice Rady č. 2006/112/ES spojuje již s nabytím tzv. *ekonomického vlastnictví*, tj. s možností rozhodovat o dalším osudu konkrétního zboží jako vlastník, bez ohledu na existenci vlastnictví právního (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 7. 2017, *Toridas*, C-386/16).

[23] Z ustanovení § 92 odst. 3, 5 daňového řádu plyne judikaturou aprobovaný závěr, že důkazní břemeno v daňovém řízení nese primárně daňový subjekt. Je na něm, aby prokázal, že k deklarovanému zdanitelnému plnění skutečně došlo. Správce daně naproti tomu nese důkazní břemeno jen ve vztahu k důvodnosti pochybností, že skutečný stav odpovídá tomu, co daňový subjekt tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28). Správce daně v daňovém řízení vyslovil pochybnost, že ke stěžovatelkou tvrzenému dodání pohonných hmot došlo v tuzemsku, neboť měl za to, že je intrakomunitární přepravu pohonných hmot třeba přičíst společnosti Herst, jež stála jako odběratel na konci dodavatelského řetězce, tj. až za osobou

stěžovatelky. Vzhledem k tomu by došlo oproti tvrzení stěžovatelky k dodání pohonných hmot již na území jiného členského státu. Bylo tedy opět na stěžovatelce jako daňovém subjektu, aby důvodnost těchto pochybností vyvrátila. Kasační soud je zajedno s krajským soudem, že důkazní břemeno k vyvrácení pochybností, že společnost Herst nabyla právo až v tuzemsku, leželo na stěžovatelce. Za jakých skutkových okolností mělo dojít k převodu práva nakládat s pohonnými hmotami na stěžovatelku, měla prokázat právě ona, nikoli tedy žalovaný. Kasační námitka je proto nedůvodná.

[24] Podle stěžovatelky dále daňové orgány dostatečně neprokázaly, jakým způsobem přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Herst již převzetím pohonných hmot v jiném členském státě. Kasační soud v této souvislosti předesílá, že vznik nároku na odpočet DPH je spjat s místem plnění v tuzemsku a uskutečnění takového plnění pak odvisí od okamžiku přechodu práva se zbožím nakládat jako vlastník (§ 2 odst. 1 ve spojení s § 13 odst. 1 zákona o DPH). Protože tzv. intrakomunitární přeprava může být přičtena pouze jednomu dodání v řetězci transakcí, je třeba určit okamžik tohoto dodání s tím, že dodání tomu předcházející se přirozeně musela uskutečnit v jiném členském státě (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 12. 2020, *Euro Tyre Holding*, C 430/09). Vzdor důsledkům rozložení důkazního břemene popsaného shora nadále platí, že pakliže daňové orgány zpochybňují daňovým subjektem deklarované místo plnění, musí samy při svém rozhodování objasnit, proč považují za místo zdanitelného plnění jiné místo, než daňový subjekt deklaroval. Obdobně se k této otázce vyslovil Nejvyšší správní soud již v pilotním rozsudku ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016 - 176, č. 3901/2019 Sb. NSS (rozsudek *AREX*).

[25] Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za to, že žalovaný přesvědčivě objasnil důvody svých pochybností o tom, že k posuzovanému dodání pohonných hmot došlo v tuzemsku. Na to, že společnost Herst nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již nákládkou pohonných hmot v jiném členském státě - nikoli tedy až v České republice nabytím od stěžovatelky, žalovaný usoudil z celé řady nepřímých důkazů (k dokazování nepřímými důkazy srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2007, č. j. 8 As 10/2006 - 48). Stavěl na zjištění, že stěžovatelka je se společností Herst personálně propojená, sídlí na téže adrese, užívá stejnou doménu elektronické pošty. Rovněž rámcová smlouva uzavřená mezi oběma subjekty, aniž by měla stěžovatelka jakoukoli smlouvu uzavřenu s dalšími, vzdálenějšími dodavateli, svědčila ryze formální povaze stěžovatelky v celém řetězci. Stěžovatelka v daňovém ani v soudním řízení nerozporovala další zjištění správce daně, že objednávku na dodání konkrétních objemů pohonných hmot učinila u českého dodavatele právě společnost Herst, že zboží přepravovala přímo po stočení z rafinérie svými cisternovými vozidly, ani že představovala jediného koncového odběratele celé objednávky. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí argumentoval mimo jiné rovněž kapitálovým a personálním propojením stěžovatelky a společnosti Herst, jakož i tím, že společnost Herst držela mezinárodní nákladní listy CMR znějící na jiné příjemce v řetězci deklarovaných dodání. Právě tyto více faktické než právní okolnosti dostatečně svědčí o tom, že společnost Herst převzala pohonné hmoty v zahraničí již jako jejich ekonomický vlastník a přeprava uvnitř společenství tak má být přičtena již tomuto zahraničnímu dodání. I podle kasačního soudu žalovaný dostatečně obhájil závěr, že se místo dodání pohonných hmot společnosti Herst s velkou mírou pravděpodobnosti nacházelo v jiném členském státě a tato společnost se již v zahraničí stala jejich ekonomickým vlastníkem. Tím byla tvrzení

pokračování

stěžovatelky relevantně zpochybněna. V této souvislosti nelze opomenout, že Nejvyšší správní soud již v souvisejícím rozsudku č. j. 1 Afs 386/2020 - 77, potvrdil závěry správních orgánů a krajského soudu o tom, že společnost Herst nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami v jiném členském státě. Ani při zohlednění skutečností vzešlých z doplněného dokazování v projednávané věci Nejvyšší správní soud neshledal důvod posoudit tuto otázku odlišně. Kasační soud proto posoudil stížní námitku jako nedůvodnou.

[26] Nejvyšší správní soud se tedy plně ztotožnil se závěrem krajského soudu (odst. 92 napadeného rozsudku), že za této situace bylo na stěžovatelce, aby obhájila ekonomickou smysluplnost svého zapojení do řetězce převodů zboží, resp. prokázala, že nebyla pouze jeho formálním článkem. Právě k daňovému tvrzení, že k dodání pohonných hmot došlo v tuzemsku, tj. že se zbožím disponovala s legitimním podnikatelským záměrem, ji tížilo důkazní břemeno. V tomto ohledu však žádné přesvědčivé argumenty nepřednesla ani v daňovém, ani v soudním řízení.

[27] Stěžovatelka rovněž napadala skutečnost, že se daňové orgány ani krajský soud nezabývaly vztahy mezi jednotlivými články řetězce. Zde se kasační soud ztotožnil s krajským soudem potud, že došlo-li k převodům téhož zboží počínaje jeho nákupem v rafinérii a prodejem mezi stěžovatelkou a společností Herst konče, aniž by do tohoto řetězce vstoupila třetí osoba, nejví se konkrétní vztahy mezi jednotlivými články pro posouzení ekonomického vlastnictví jako rozhodující. Především nelze přehlížet, že právě stěžovatelka, obchodně svázaná se společností Herst, učinila první objednávku, kterou řetězec dodání zahájila. Pohonné hmoty pak přepravovala sama společnost Herst a nakonec k nim nabyla vlastnictví i právně. Tomu, že společnost provozující rafinérii a další články řetězce, nemusely mít povědomí, kdo je koncovým odběratelem pohonných hmot, tedy nelze přikládat zásadní význam (srov. bod 37 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2018, C-628/16 *Kreuzmayr*). Že jednotlivé články řetězce o původci nákupu pohonných hmot v jiném členském státě nemusely být zpraveny, krajský soud v napadeném rozsudku přesvědčivě vysvětlil. V obecné rovině lze souhlasit se stěžovatelkou v tom smyslu, že prokázání opodstatněnosti převodů zboží mezi jednotlivými subjekty v řetězci by mohlo podpořit její argumentaci, že i její role v řetězci měla ekonomický smysl. Právě vzhledem k tomu a s cílem umožnit stěžovatelce obranu jejích práv v rozsahu jejího důkazního břemene doplnil žalovaný dokazování o výstupy ze systému EMCS, oslovoval společnosti, které se podle listů CMR měly na transakcích podílet a zkoumal zprávy z daňových kontrol u některých subjektů. Tento okruh stěžovatelkou navrhaných důkazů totiž, jak již krajský soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku č. j. 48 Af 42/2016 - 88, nelze z dokazování vyloučit *prima facie*. Ani doplnění dokazování ovšem podle názoru kasačního soudu žádná zásadní a pro stěžovatelku příznivá zjištění nepřineslo.

[28] Stěžovatelka v souvislosti s touto námitkou v bodě 1.28 kasační stížnosti vypočetla důkazy, které mají vyvracet pochybnosti o organizační roli společnosti Herst. Má jít mimo jiné o svědecké výpovědi statutárních orgánů jejích dodavatelů, písemné smlouvy o dodávkách či potvrzení rafinérií o osobě organizátora přepravy. Zmíněné důkazy, resp. důkazní prostředky, z nichž mají důkazy plynout, ovšem popsala jen velmi obecně. Nekonkretizovala, či výpovědi mají potvrzovat místo dodání pohonných hmot v tuzemsku, ani co je obsahem smluv mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli. Kasační soud proto nemohl

opodstatněnost této argumentace pro její obecnost posoudit. Stran CMR listů, na jejichž obsah stěžovatelka také odkazuje, nezbyvá než dodat, že ani Nejvyšší správní soud nepovažuje jejich obsah za hodnověrný vzhledem k tomu, že v držení společnosti Herst byly i nákladní listy, ačkoli jí vůbec nepříslušely. To stěžovatelka ani nepopírá. Námitku, podle níž daňové orgány dostatečně nezkoumaly skutkový stav co do vzájemných vztahů mezi jednotlivými články řetězce, tak posoudil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou.

[29] Stěžovatelka také namítala, že nese důsledky nezákonného postupu žalovaného, neboť prodlení způsobené zrušením jeho původního rozhodnutí zabránilo možnosti provést některé důkazy, objasňující vztahy mezi dalšími subjekty řetězce transakcí. Obecně platí, že vzhledem k mechanismu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení nese daňový subjekt ve vztahu ke svému břemeni rovněž riziko zániku důkazu v důsledku plynutí času. Samotný zánik důkazních prostředků tedy důkazní břemeno daňového subjektu nikterak neoslabuje. V rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, č. 327/2004 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvedl, že „jako důkazních prostředků lze [...] užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (za předpokladu že nejsou získány v rozporu s právními předpisy); při neexistenci účetnictví, popř. jeho neúplnosti, by však daňový subjekt v rámci svého důkazního břemena musel snést takové důkazy, které by v plném rozsahu jeho neexistenci nebo neúplnost nahradily, a bezpochybným způsobem tak doložily veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje, které v daňovém přiznání uvedl.“ Uvedené tedy platí bez dalšího přinejmenším pro důkazní prostředky, které má mít k dispozici daňový subjekt - typicky účetnictví. Správce daně je povinen poskytnout součinnost při dokazování, avšak nenese odpovědnost za absenci důkazů (srov. také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35). Jiná by byla situace, pokud by se teprve v důsledku prodlení nebo nezákonného postupu správce daně stal klíčový důkazní prostředek nedostupným. Kasační soud je však s krajským soudem zajedno, že v daném případě taková situace nenastala. V této souvislosti je třeba připomenout, že pro posouzení, který z článků řetězce byl organizátorem přepravy a ekonomickým vlastníkem pohonných hmot, zásadně není významné, jaké obchodní vztahy existovaly mezi jednotlivými články předcházejícími převodu na stěžovatelku, ani to, zda společnosti provozující rafinérie ekonomického vlastníka pohonných hmot znaly, či s ním bezprostředně spolupracovaly. Později nastalý zánik některých korporací v řetězci i nedostupnost daňových dokladů rakouské rafinérie společnosti Shell se proto Nejvyššímu správnímu soudu jeví jako nedostatek, který není s to zvrátit závěr o neunesení stěžovatelčina důkazního břemene v tom směru, že se teprve v tuzemsku stala ekonomickým vlastníkem předmětných pohonných hmot. Námitka je proto nedůvodná.

[30] Namítala-li pak stěžovatelka, že krajský soud nezohlednil obsah průvodních dokladů systému EMCS a tam uvedených údajů o organizátorovi přepravy, je kasační soud přesvědčen, že žalovaný jakož i krajský soud srozumitelně vysvětlili, proč výstupy z tohoto systému nemohou bezpečně objasnit otázku, kdo je ekonomickým vlastníkem určitého zboží. Jednak není sporu, že je tento systém určen k elektronizaci průvodních dokladů pro účely spotřební daně, nikoli tedy daně z přidané hodnoty. Uvedení názvu subjektu organizujícího přepravu v těchto elektronických dokladech je plně na odesílateli, aniž by byl celními orgány skutečný stav jakkoli zkoumán (ke smyslu elektronických průvodních dokladů srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2019, č. j. 9 Afs 218/2019 - 38). To ostatně stěžovatelka ani nezpochybňuje. Údaje vložené do tohoto

pokračování

systému pak především nezdůvodňují ekonomický smysl transakcí uvnitř řetězce, tj. zásadně neulehčí důkazní břemeno, které stěžovatelku tížilo. Vzhledem k tomu je závěr krajského soudu o neprůkaznosti těchto údajů pro účely posouzení, kdo byl ekonomickým vlastníkem a kdo přepravu organizoval, logický a podle názoru kasačního soudu také správný. Stížní námitka je proto nedůvodná.

[31] Kasační soud se dále zabýval námitkou, podle níž jsou daňové orgány povinny opřít závěr o převodu práva nakládat s věcí jako vlastník o konkrétní právní titul, na jehož základě k převodu mělo dojít. Striktní závěr o povinnosti správce daně objasnit právní titul k nabytí práva nakládat se zbožím v souvislosti s prokazováním místa plnění vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2022, čj. 8 Afs 15/2020 - 85, č. 4354/2022 Sb. NSS (věc *AUTOTRANS PETROL*), tedy až v průběhu řízení o projednávané věci před krajským soudem. Námitka je proto přípustná, neboť ji stěžovatelka nemohla uplatnit dříve. S otázkou širší uplatnění těchto závěrů se posléze Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 19. 7. 2023, čj. 9 Afs 214/2022 - 77, č. 4508/2023 Sb. NSS. V něm však zdůraznil, že postačí, pokud správce daně 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. V modelovém případě, v němž by byl právním základem převodu písemný soukromoprávní kontrakt, je přirozeně namístě trvat na tom, aby byl takový právní titul správcem daně popsán a kvalifikován. Judikatura Soudního dvora Evropské unie však reagovala na rozmanité situace, při nichž sice přechod práva nakládat se zbožím jasně vymezitelným právním titulem prokázat nelze, avšak z jiných, třebaže faktických, okolností lze na tento převod usoudit. Soudní dvůr jej dovodil dokonce i v případě, v němž mezi dotčenými subjekty smlouva pro nedostatek vůle stran uzavřena ani být nemohla (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *Fluvius Antwerpen* ze dne 27. 4. 2023, C-677/21). Závěr o přechodu oprávnění nakládat s věcí jako vlastník lze proto opřít rovněž o úvahu nad jinými okolnostmi, které svědčí o faktickém převzetí rozhodování o dalším osudu určitého zboží. Požadavek na identifikaci konkrétního právního titulu k určení data a místa plnění, jak byl Nejvyšším správním soudem vysloven v rozsudku ve věci *AUTOTRANS PETROL*, tedy nelze chápat absolutně. V projednávané věci přitom nemá kasační soud pochybnosti, že byl přechod ekonomického vlastnictví shora popsány okolnostmi dostatečně objasněn. Námitka, podle níž žalovaný nedostál povinnosti označit konkrétní právní titul, svědčící přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník, je proto nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. rozsudkem zamítl.

[33] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka - žalovaného - nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec jeho úřední činnosti vznikly.

Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 10. listopadu 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu