



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého, soudkyně Jiřiny Chmelové a soudce Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Lucky CS GOLD s. r. o.**, se sídlem U Stavů 176/9, Havířov, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 1. 2025, č. j. 22 Af 39/2023-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v daňových přiznáních za období od dubna 2012 do prosince 2013 uplatňovala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) v souvislosti s pořízením pohonných hmot od tuzemských dodavatelů, avšak s místem nakládky mimo ČR. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále „správce daně“) prověřil oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH a s ohledem na místo plnění v jiném členském státě konstatoval, že nárok na odpočet žalobkyně uplatnila v rozporu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Žalobkyně podle něj přepravou zboží z jiného členského státu do tuzemska uskutečnila přemístění zboží podle § 16 odst. 5 písm. a) zákona o DPH, a proto jí vznikla povinnost priznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska. V návaznosti na tyto skutečnosti správce daně vydal dodatečné platební výměry na DPH. Proti nim podala žalobkyně odvolání, avšak žalovaný

je rozhodnutím ze dne 16. 1. 2019, č. j. 363/19/5300-21443-712165 (dále „první rozhodnutí žalovaného“) zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Proti prvnímu rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále „krajský soud“). Krajský soud ji rozsudkem ze dne 3. 6. 2020, č. j. 22 Af 13/2019-68, zamítl. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) však ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudkem ze dne 30. 11. 2022, č. j. 8 Afs 114/2020-72 (dále „rozsudek osmého senátu“), zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň také první rozhodnutí žalovaného. Uvedl, že krajský soud nesprávně konstatoval, že správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že na žalobkyni bylo převedeno právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník (dále též „dispoziční právo“) na území jiného členského státu. Žalovaného zavázal právním názorem, aby učinil základní právní úvahu, z níž bude zřejmé, v návaznosti na jaké právo (právní titul) na žalobkyni přešlo dispoziční právo (bod 43 rozsudku osmého senátu).

[3] Žalovaný poté pokračoval v řízení, doplnil dokazování a dvakrát seznámil žalobkyni se svými závěry. Rozhodnutím ze dne 11. 10. 2023, č. j. 32781/23/5300-21443-712603 (dále „nové rozhodnutí“), odvolání ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2013 znovu zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 697 755 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 139 551 Kč. I proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu. Krajský soud ji i tentokrát zamítl, a to rozsudkem označeným v záhlaví (dále „napadený rozsudek“). Konstatoval, že přezkoumával primárně to, zda ze strany žalovaného v navazujícím řízení došlo k naplnění závazného právního názoru NSS, a tedy zda již žalovaný v novém rozhodnutí učinil dostatečnou právní úvahu o tom, v návaznosti na jaké právo, resp. právní titul přešlo na žalobkyni právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Krajský soud na základě shrnutí judikatury týkající se okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a podkladů doplněných do správního spisu konstatoval, že žalovaný v novém rozhodnutí provedl dostatečnou a důkazně podloženou racionální úvahu o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na stěžovatelku. Konstatoval, že s danou úvahou žalovaný stěžovatelku před vydáním rozhodnutí řádně seznámil. Co se týče argumentace režimem spotřebních daní, odkázal krajský soud na závěry NSS. Podle nich stěžovatelka spojovala převod dispozičního práva vztahujícího se k DPH s režimem podmíněného osvobození od spotřební daně chybně, neboť okamžik převodu dispozičního práva je nezávislý na vyměření spotřební daně. K námitce stěžovatelky, že některé její důkazní návrhy žalovaný neprovedl, aniž by tento postup odůvodnil, krajský soud upozornil, že žalovaný provedl i jí navrhané důkazy, a učinil z nich adekvátní závěry o převodu dispozičního, resp. vlastnického práva. Neprovedení důkazu opakovaným výsledkem téhož svědka řádně zdůvodnil. V daňovém řízení tedy unesl své důkazní břemeno. Jedná-li se o údaje uvedené v nákladním listě CMR, dle krajského soudu nákladní list není veřejnou listinou. Šlo pouze o jeden z důkazních prostředků, který prokazuje, že pohonné hmoty převzal dopravce objednaný stěžovatelkou v jiném členském státě k přepravě. Jde-li o otázku, zda žalovaný vydal své rozhodnutí jen s lehce pozměněnou argumentací, a to převážně za účelem prodloužení prekluzivní lhůty, krajský soud podotkl, že rozhodnutí obsahuje zcela nové posouzení věci reflektující závěry NSS. Námitku účelovosti rozhodnutí proto nepovažoval za důvodnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti shora označenému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Uvedla, že krajský soud nedostatečně zohlednil právní názor NSS vyjádřený v rozsudku osmého senátu. Argumenty soudu k právnímu titulu nabytí dispozičního práva jsou podle ní nepodložené a nevypovídající. Ve stejný den jako k platbě totiž docházelo i k přeshraničnímu přesunu pohonných hmot do ČR. NSS rovněž vyslovil závazný právní názor, v němž uvedl, že v otázce převodu dispozičního práva se musí vzít v úvahu všechny okolnosti. V návaznosti na to stěžovatelka upozornila na několik skutečností. Zaprvé, v nákladních listech stěžovatelka nebyla uvedena jako vlastník přepravovaného zboží. Dopravce měl také současně naloženy pohonné hmoty, jejichž vlastníkem nebyla stěžovatelka. Až do doby propuštění zboží do volného oběhu tak nemohla činit rozhodnutí, která by mohla ovlivnit právní postavení zboží. U zboží stěžovatelka prováděla pouze předplatbu, neboť konečné vyúčtování se nutně liší z důvodu přepočtu skutečných litrů na teplotu odpovídající 15 °C ze skutečné teploty při stáčení. Navíc z momentu provedení platby nelze přesně určit, zda k dodání zboží nemohlo dojít sice ve stejný den jako ke stočení, ale už na území ČR. V rámci smluvních ujednání navíc obě strany vycházely z toho, že zboží bude zatíženo českou spotřební daní i DPH. Tím akceptovaly, že zboží se dodává až na území ČR. Žádnou z těchto skutečností žalovaný nevyvrátil, a v rozporu s požadavkem NSS tedy neposoudil všechny okolnosti. Kromě toho ani organizace přepravy ze strany stěžovatelky není prokázanou skutečností, nýbrž domněnkou žalovaného.

[5] Krajský soud dle stěžovatelky také nesprávně posoudil rozdělení důkazního břemene. Určení místa zdanitelného plnění je otázkou právní, čímž tížilo důkazní břemeno žalovaného. Unesením důkazního břemene při určení místa zdanitelného plnění se však krajský soud nezabýval. Vyšel pouze z vytvořené teorie žalovaného o tom, že žalobkyně mohla se zbožím ekonomicky nakládat již v jiném členském státě, ačkoli k tomu není žádný relevantní důkaz. Naopak důkazy, které svědčí tvrzením stěžovatelky, buď žalovaný jako důkazy vůbec neosvědčil, anebo je vůbec nezařadil do daňového spisu, ač je musel mít k dispozici, resp. se je ani nepokusil získat.

[6] Stěžovatelka dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro jeho vnitřní rozpornost, a to na základě toho, že krajský soud sice na jednu stranu tvrdil, že obsah soukromého práva není pro posouzení relevantní, ale současně rozebíral, kdy mělo dle soukromého práva přejít na stěžovatelku vlastnické právo. Svou argumentací ohledně nakládky dal krajský soud najevo, že nerozumí tomu, jak probíhá ve skutečnosti obchodování s pohonnými hmotami. Přepravy v režimu ADR se mohou účastnit pouze osoby se speciálním školením a certifikací. Tvrzení, že v místě nakládky se nevyskytovaly žádné osoby jednající jménem dodavatele, je tak zcela liché. Krajský soud také poukázal na to, že žalovaný vyhověl důkazním návrhům stěžovatelky, ale současně jinde zmínil, že žalovaný odůvodnil neprovedení navrhovaného důkazního prostředku. Dodatečný výslech svědka přitom mohl objasnit, z jakého titulu a kde docházelo k převodu dispozičního práva. Krajský soud rovněž nijak nereagoval na některé žalobní námitky. To se týká např. otázky neprokázání organizace přepravy, kterou i přes žalobní tvrzení krajský soud nevypořádal. Dále se krajský soud nedostatečně zabýval argumentací týkající se nákladních listů CMR. Stěžovatelka tvrdila, že pravdivost údajů v tomto nákladním listu

žalovaný ničím nevyvrátil, ačkoliv jej tížilo důkazní břemeno ohledně toho, že údaje v něm uvedené se odlišují od skutečnosti. Krajský soud rovněž ignoroval argumentaci shodným případem a prekluzivní lhůtou v kapitolách VII a VIII žaloby.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s argumentací stěžovatelky nesouhlasí a ztotožňuje se s napadeným rozsudkem, který považuje za přezkoumatelný (stejně jako jemu předcházející rozhodnutí). Stěžovatelka podle něj v žalobě neprezentovala dostatečnou názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů daňových orgánů. Žalovaný posuzoval otázku určení místa plnění komplexně. Nevyšel tedy jen z kritéria organizace přepravy, ale mj. i z otázek smluvního převodu vlastnického práva. Řídil se tak závazným právním názorem NSS, přičemž došel k závěru, že místo plnění u daných transakcí bylo v jiném členském státě. Jde-li o námitku, že organizace přepravy ze strany stěžovatelky je pouhou domněnkou žalovaného, žalovaný připomněl, že stěžovatelka dopravu objednávala a jednatelem dopravce navíc byla osoba spřízněná se stěžovatelkou. Argumentace upozorňující na to, že ve stejný den jako ke stočení pohonných hmot a jejich zaplacení docházelo také k jejich přeshraničnímu přesunu do tuzemska, nebyla uplatněna v žalobě. Tuto námitku proto žalovaný považoval za nepřipustnou. Nepřipustnou argumentací je pak i to, že v místě nakládky nemohly být žádné osoby, neboť dané přepravy se mohou účastnit pouze osoby s konkrétní kvalifikací. Nákladní CMR listy nejsou veřejnou listinou, čímž žalovaného netížilo důkazní břemeno ohledně prokázání případné nesprávnosti údajů v nich uvedených. CMR listy jsou pouze dokladem o uzavření přepravní smlouvy, ze kterého vyplývá, že smlouvu s dopravcem uzavřela právě stěžovatelka. CMR listy rovněž prokazují, že pohonné hmoty byly převzaty k přepravě v jiném členském státě. Žalovaný zdůraznil, že respektoval rozdělení důkazního břemene podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňové orgány stěžovatelku seznámily s pochybnostmi ohledně místa plnění a racionálními důvody pro tyto pochybnosti, přičemž jí umožnily na tyto pochybnosti reagovat. Pokud jde o tvrzené neprovedené důkazy, žalovaný připomněl, že po rozsudku osmého senátu zajistil provedení tří svědeckých výpovědí, které stěžovatelka navrhovala v návaznosti na seznámení s pochybnostmi. Později neprovedl opakování výsledku jednoho ze svědků, což ale zdůvodnil. Jestliže stěžovatelka tvrdila, že před propuštěním pohonných hmot do volného oběhu nemohla činit rozhodnutí, které by mohlo ovlivnit právní postavení zboží, žalovaný zdůraznil, že v nynější věci posuzoval okamžik převodu dispozičního práva. K němu dle provedeného dokazování došlo v jiném členském státě. Skutečnost, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození, není pro převod dispozičního práva významná, stejně jako případná dohoda o tom, ve kterém státě dojde k zaplacení spotřební daně. K otázce předplateb a toho, že stěžovatelka v okamžiku stáčení neměla k dispozici konečné vyúčtování, žalovaný uvedl, že i tuto námitku považuje za nepřipustnou. Současně z opatrnosti uvedl, že je bezvýznamné, zda stěžovatelka měla k dispozici konečné vyúčtování, protože převod vlastnictví při výhradě vlastnického práva může nastat i při částečném zaplacení kupní ceny. V této věci došlo k uhrazení celé kupní ceny přímo v den stočení pohonných hmot do cisterny v jiném členském státě.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž

pokračování

by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“)].

[9] Kasační stížnost **není důvodná**.

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Nepřezkoumatelnost totiž představuje objektivní překážku, která soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85). Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných námitek (např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč neshledal důvodnou právní argumentaci a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je pak takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS), či případy, kdy je odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu a tuto nesrozumitelnost nelze odstranit výkladem (rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, či ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[11] Nejvyšší správní soud vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku neshledal. Krajský soud srozumitelně konstatoval, že v návaznosti na závěry rozsudku osmého senátu přezkoumával předně to, zda žalovaný v novém rozhodnutí již učinil dostatečnou právní úvahu o tom, v návaznosti na jaké právo (právní titul) přešlo na žalobkyni dispoziční právo týkající se pohonných hmot. Vyložil obsah tohoto práva a dal jej do kontextu s vlastnickým právem a jeho jednotlivými složkami. Úvaha o okamžiku převodu dispozičního práva na stěžovatelku vyplývala z vícero kritérií, tedy nejen z kritéria organizace přepravy, ale právě i z otázek souvisejících s převodem vlastnického práva. Takové posouzení je dostatečné a nevykazuje žádný vnitřní rozpor. Totéž lze říct i o posouzení dokazování. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že daňové orgány doplnily dokazování o tři svědecké výpovědi (body 37 a 38), nicméně po seznámení s podklady rozhodnutí navrhovala stěžovatelka jednu ze svědeckých výpovědí opakovat, což žalovaný považoval za nadbytečné a stěžovatelce tento svůj postoj sdělil. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožnil (bod 44). Posouzení krajského soudu dále v dostatečné míře reagovalo na všechny žalobní body předestřené stěžovatelkou, neboť krajský soud přezkoumal jak otázku podkladů k určení organizace přepravy (zejména body 32 a 38), tak i právní povahu nákladních listů CMR (body 40 až 42).

[12] Nejvyšší správní soud rovněž nemá za to, že by krajský soud opomenul argumentaci obdobným případem a prekluzivní lhůtou, kterou stěžovatelka předestřela v bodech VII a VIII žaloby. Stěžovatelka v bodě VII žaloby popsala závěry rozsudku Krajského soudu

v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013-152, na což reagoval krajský soud zejména argumentací v bodě 36 napadeného rozsudku, v níž vysvětlil odlišnosti tohoto rozsudku od nyní projednávané věci. Současně uvedl souhrn vlastních argumentů k převodu dispozičního práva navázaný na skutkové okolnosti nynější věci. Námitku týkající se prekluzivní lhůty pak krajský soud vypořádal v bodě 43 napadeného rozsudku. Stěžovatelce tedy nelze přisvědčit v tom, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný.

[13] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud a žalovaný nezohlednili právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku osmého senátu dostatečně, když nevzali v potaz veškeré okolnosti převodu dispozičního práva, a dále že tvrzení ke kritériím pro nabytí dispozičního práva, zejména pak ke kritériu organizace přepravy, jsou založena na domněnkách žalovaného. Ani této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[14] Podle věty první § 13 odst. 1 zákona o DPH *dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*. Tomuto ustanovení zákona o DPH odpovídá čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice“).

[15] Nejvyšší správní soud připomíná, že k nyní projednávané věci vyslovil závazný právní názor zejména v bodě 43 rozsudku osmého senátu, v němž uvedl: *„Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou nezákonnosti, dospěl-li k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že bylo na stěžovatelku převedeno právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na území jiného členského státu. Pro tuto důvodně vytýkanou vadu je třeba napadený rozsudek zrušit spolu s rozhodnutími žalovaného a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude na žalovaném, aby učinil základní právní úvahu, z níž bude zřejmé, v návaznosti na jaké právo (právní titul) na stěžovatelku přešlo právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Tuto právní úvahu je třeba činit s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem nyní projednávané věci, přičemž konkrétní právní titul nemusí být nutně formálně zachycen v písemné podobě, ale může vyplývat i ze skutkových jednání (viz bod 23 rozsudku AUTOTRANS PETROL). Při neexistenci jiné dohody je namístě vyjít z příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů nebo popsat nepojmenovaný právní vztah, který však vyplývá ze zjištěných skutkových okolností. Jak již bylo také řečeno, nemusí jít nutně o právo vlastnické. Může se jednat i o jiné právo, které by stěžovatelce umožňovalo s pohonnými hmotami nakládat jako vlastník. (viz body 119 a 120 rozsudku NSS AREX CZ).“*

[16] Současně však kasační soud zdůrazňuje, že citovaný právní názor se vztahoval k otázce usnesení důkazního břemene daňových orgánů ohledně důvodných pochybností podle § 92 odst. 5 daňového řádu týkajících se předchozího tvrzení daňového subjektu o místu plnění (dodání). Daňové řízení je obecně postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. V návaznosti na to může správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá však povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány

pokračování

v rozporu se skutečností, je povinen prokázat pouze to, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44). Jestliže správce daně tyto skutečnosti prokáže, je znovu na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, dále viz rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, či ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, bod 32).

[17] Základem argumentace stěžovatelky v nynější věci bylo, že místem dodání je v případě pohonných hmot přepravovaných z jiného členského státu tuzemsko, neboť až zde na ni bylo převedeno právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Proto jí měl vzniknout nárok na odpočet daně. Rozsudek osmého senátu jí přisvědčil v tom, že daňové orgány v původním řízení neunesly důkazní břemeno ve vztahu k důvodným pochybnostem o určení místa plnění, neboť neuvedly dostatečnou právní úvahu k převodu dispozičního práva. Stěžovatelka nyní brojí proti doplněným závěrům daňových orgánů ohledně převodu dispozičního práva, nicméně Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem za to, že doplněná úvaha žalovaného navázaná na prokázané skutkové okolnosti případu již představuje dostatečnou oporu pro závěr o tom, že žalovaný důkazní břemeno k důvodným pochybnostem v pozdějším průběhu řízení unesl, a stěžovatelce se nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit.

[18] Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU (dále „SD EU“) 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 uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“* (rozsudek SD EU ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*). Zahrnuje *„právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami“* či *„právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity“* (rozsudek ze dne 6. 2. 2003 ve věci C-185/01, *Auto Lease Holland*). Právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Musí se nicméně jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně půjde o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto může hrát důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice (viz body 108 až 114 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, a v něm shrnutou judikaturu SD EU).

[19] SD EU potvrdil tyto závěry také v rozsudku ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18, *Herst*, v jehož bodě 40 uvedl, že *„[p]řevod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník ostatně znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji.“* Tím zdůraznil nikoliv faktickou možnost se zbožím nakládat, nýbrž možnost ovlivňovat právní situaci daného zboží. Převod určitého práva nakládat se zbožím jako vlastník proto musí být nutně předpokladem pro posouzení toho, zda má daňový subjekt možnost činit rozhodnutí, která

mohou ovlivnit právní situaci daného zboží (rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, č. 4354/2022 Sb. NSS).

[20] Jde-li o otázku přenosu důkazního břemene, osmý senát v kasačně závazném rozsudku (bod 33 a 34) poznamenal, že důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně stěžovatelku. Závěr ohledně místa zdanitelného plnění je však otázkou právní. Tuto otázku je vždy nutné posoudit na základě skutkového stavu konkrétní věci, přičemž skutkový stav je povinen primárně objasnit daňový subjekt. Bylo by absurdní, aby za dané situace skutkový stav primárně zjišťovaly daňové orgány. Na druhé straně ale platí, že dospějí-li daňové orgány k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Mají-li daňové orgány řádně zpochybnit tvrzení daňového subjektu, musí uvést racionální důvody vztahované nejen ke skutkovým otázkám, ale i k právnímu hodnocení, tedy přinést vlastní úvahu o tom, v návaznosti na jaké právo přešlo na daňový subjekt právo nakládat s věcí jako vlastník.

[21] Žalovaný po rozsudku osmého senátu nejprve seznámil stěžovatelku s právní úvahou ohledně převodu dispozičního práva (seznámení ze dne 9. 2. 2023). Na základě jejího vyjádření pak provedl k jejímu návrhu doplnění dokazování a seznámil ji znovu s doplněným skutkovým stavem (seznámení ze dne 29. 5. 2023). I k tomuto seznámení se stěžovatelka vyjádřila, přičemž navrhovala opakování výsledku jednoho ze svědků. To žalovaný odmítl s tím, že neprovedení navrhovaného důkazu řádně odůvodnil. Závěry odvolacího řízení později obsáhle shrnul v novém rozhodnutí, v němž se vyjádřil rovněž k odvolacím námitkám. Žalovaný tak postupoval v souladu s právním názorem vyjádřeným v rozsudku osmého senátu, neboť v navazujícím řízení přinesl vlastní právní úvahu o převodu dispozičního práva k pohonným hmotám na stěžovatelku.

[22] V nynějším řízení je nicméně nezbytné přezkoumat i to, zda tato právní úvaha již obsahuje ony racionální důvody v takové míře, aby bylo možné konstatovat, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno ve vztahu k důvodným pochybnostem. Právě to stěžovatelka v kasační stížnosti odmítá, protože má za to, že žalovaný neposoudil všechny skutečnosti rozhodné pro převod dispozičního práva.

[23] Právní úvaha žalovaného týkající se pochybností o deklarovaném místě plnění podle kasačního soudu byla opřena o dostatečné racionální důvody. Lze konstatovat, že žalovaný v řízení navazujícím na rozsudek osmého senátu unesl své důkazní břemeno ve vztahu k důvodným pochybnostem. Žalovaný nově vyšel z toho, že kritérium organizace přepravy tvoří toliko jednu z okolností ohledně určení místa plnění, a zabýval se podrobně okamžikem nabytí dispozičního práva zejména v návaznosti na dílčí aspekty převodu vlastnického práva a skutkové okolnosti s ním související. Vyšel primárně z obsahu kupní smlouvy, která vázala převod vlastnického práva k pohonným hmotám až na okamžik jejich úplného zaplacení (tzv. výhrada vlastnického práva). K němu ovšem docházelo již v den pořízení zboží, tedy již v průběhu nebo těsně po nakládce v jiném členském státě. Okamžikem převzetí zboží, tedy stočením pohonných hmot do cisterny, se stěžovatelka stala oprávněným držitelem zboží. Současně bylo podstatné, že již v tomto okamžiku jej mohla fakticky využívat, jako by byla vlastníkem – mohla tedy ovlivňovat další právní osud zboží. Žalovaný zejména zdůraznil, že to byla právě stěžovatelka, která měla možnost udílet

pokračování

pokyny dopravci, neboť přepravu pohonných hmot objednávala a hradila. Již od tohoto okamžiku tedy např. rozhodovala, kam pohonné hmoty zamíří a jak budou dále využity, přičemž zboží bylo plně pod její kontrolou; naopak dodavatel po stočení do cisterny nemohl další právní osud zboží rozumně ovlivnit. Soukromoprávní ujednání o výhradě vlastnického práva v tomto ohledu nemohlo mít vliv na okamžik převodu dispozičního práva, který může být odlišný od okamžiku převodu vlastnického práva. K tomu žalovaný odkázal mj. na rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016. č. j. 5 Afs 24/2016-40, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že dispoziční právo může být převedeno i dříve či později než samotné vlastnické právo. Relevantní skutkové okolnosti této věci prokazovaly, že okamžik převodu dispozičního práva, který je rozhodný pro účely DPH, časově předcházel okamžiku nabytí vlastnického práva, popř. se s tímto okamžikem překrýval. I k převodu vlastnického práva nicméně docházelo s ohledem na okamžitou splatnost kupní ceny v jiném členském státě. Okolnosti tvrzené stěžovatelkou vztahované zejména k režimu spotřební daně (resp. přepravě pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození), naopak žalovaný za relevantní pro určení místa plnění považovat nemohl, neboť právní režim spotřebních daní je nezávislý na režimu DPH.

[24] Předestřená úvaha žalovaného koresponduje se závěry výše citované judikatury kasačního soudu a SD EU, jež spojuje okamžik převodu dispozičního práva s možností činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží. Žalovaný v tomto směru z podkladů ve spise dovedl, že již natankováním pohonných hmot v jiném členském státě byla stěžovatelka oprávněna se zbožím nakládat, jako by byla vlastníkem, neboť i v případě odsunutí převodu vlastnického práva z důvodu výhrady vlastnického práva, kterou stanovila kupní smlouva, již byly pohonné hmoty stěžovatelce (resp. jí objednanému dopravci) předány a mohla je využívat. Od okamžiku naložení zboží do cisterny tak na něj mohla přímo právně působit, tj. ovlivňovat jeho právní osud (k tomu srov. též rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 214/2022-77, zejm. body 48 až 52). K zaplacení úplné kupní ceny navíc docházelo tentýž den jako ke stočení, neboť vydané faktury měly fakticky okamžitou splatnost.

[25] Pochybnosti o určení místa plnění přitom žalovaný vyjádřil prostřednictvím dvou výše uvedených seznámení. Stěžovatelka tak měla v průběhu řízení možnost na tyto pochybnosti náležitě reagovat (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 154/2023-47). Vyjádřené pochybnosti daňových orgánů nicméně nedokázala svými pozdějšími tvrzeními ani důkazními návrhy vyvrátit, ač ji v dané procesní situaci znovu tížilo břemeno tvrzení a důkazní. Provedené svědecké výpovědi, které podle ní směřují k tomu, že faktická možnost dispozice nastala až po „vyclení“ v tuzemsku, nepřinesly unesení jejího důkazního břemene. Navržené svědci buď vůbec nedokázali popsat skutkové okolnosti ve vztahu k určení místa plnění anebo potvrdzovali závěry správce daně. Námitky stěžovatelky, že skutkový stav popsáný žalovaným byl založen na domněnkách, nepřinášejí unesení břemen, která ji tížila ve vztahu k určení a prokázání místa plnění. Žalovaný tedy měl kvůli neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky dostatečný podklad pro to, aby její odvolání zamítl. Námitka týkající se nerespektování právního názoru rozsudku osmého senátu není důvodná.

[26] Stěžovatelka dále – bez ohledu na přenos důkazního břemene – spojovala domnělé nedostatky ve zjištěném skutkovém stavu s tím, že krajský soud a potažmo žalovaný nevzali

v úvahu některé konkrétní skutečnosti, které ohledně převodu dispozičního práva tvrdila. Nejvyšší správní soud však nemohl ani této námitce přisvědčit.

[27] Z hlediska těchto skutečností stěžovatelka upozornila na povahu nákladních listů. U nich podle jejího názoru nadále tížilo důkazní břemeno žalovaného a na těchto nákladních listech současně nebyla uvedena jako vlastník. Nejvyšší správní soud podotýká, že nákladní listy žalovaný i krajský soud ve svém posouzení zohlednili. Kasační soud souhlasí s názorem krajského soudu, že nákladní list CMR nemá povahu veřejné či obdobné listiny, u níž by platila domněnka její pravdivosti podle § 94 odst. 1 daňového řádu. Důkazní hodnota nákladních listů sice může být značná, nicméně stále jde toliko o jeden z důkazních prostředků, který představuje soukromoprávní listinu mající potenciál doložit primárně sjednání a případně uskutečnění mezinárodní přepravy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28). Žalovaný se pak k obsahu CMR listů vyjádřil v bodě 50 napadeného rozhodnutí tak, že ve vztahu k určení místa plnění nemají důkazní hodnotu (nemohou prokázat, k jakému okamžiku nabyla stěžovatelka dispoziční právo ke zboží), avšak lze je považovat za důkaz o tom, že pohonné hmoty byly převzaty k přepravě v jiném členském státě. Tomuto posouzení nemá Nejvyšší správní soud co vytknout. Žalovaný s ohledem na přenos důkazního břemene na stěžovatelku neměl v daňovém řízení povinnost sám obstarávat a provádět další důkazy ohledně určení místa plnění, neboť tato povinnost tížila právě stěžovatelku.

[28] Rovněž není pravdou, že by krajský soud či žalovaný ve svém posouzení rozhodných okolností pro určení místa plnění nevzali v úvahu obsah kupní smlouvy, ve které byl vedle výhrady vlastnického práva sjednán také institut tzv. předplatby (jakési zálohové platby s pozdějším vyúčtováním přesné kupní ceny). Žalovaný konstatoval, že sama stěžovatelka v rámci ústního jednání dne 31. 8. 2016 uvedla, že již od dubna 2012 k žádným předplatbám nedocházelo, ale platby byly uskutečněny rovnou na základě konečných faktur s odkazem na přesně dodané množství zboží. K zaplacení celé částky pak docházelo vždy v den pořízení zboží (body 41 a 42 napadeného rozhodnutí). Krajský soud doplnil, že v nynější věci na převod dispozičního práva nemělo vliv ani ujednání o výhradě vlastnického práva, neboť stěžovatelka již od počátku objednané přepravy měla možnost ovlivňovat právní osud pohonných hmot. Při vyskladnění pohonných hmot byly vystaveny rovnou konečné faktury a tyto byly ihned zaplacený (body 33 až 37 napadeného rozsudku). K dílčímu tvrzení stěžovatelky, že z momentu provedení platby nelze přesně určit, zda k dodání zboží nemohlo dojít sice stejný den, ale až na území České republiky, pak Nejvyšší správní soud upozorňuje, že okamžik zaplacení kupní ceny je okolností, která byla podstatná pro převod *vlastnického* práva, nicméně pokud jde o zde posuzovaný převod *dispozičního* práva, ten žalovaný na základě své úvahy opřené o relevantní skutkové okolnosti věci ukotvil již k okamžiku stočení pohonných hmot do cisterny, kdy stěžovatelkou objednaný dopravce pohonné hmoty převzal (viz výše). Již v tom okamžiku totiž mohla stěžovatelka ovlivňovat právní osud zboží, jako by byla jeho vlastníkem. Ani tato zohledněná okolnost tedy nemohla mít potenciál prokázat, že místo plnění bylo v tuzemsku.

[29] Jde-li o stěžovatelčino tvrzení, že smluvní strany v návaznosti na vyčíslení české spotřební daně na daňových dokladech zjevně předpokládaly, že místem dodání bude

pokračování

tuzemsko, krajský soud i žalovaný tuto skutečnost rovněž vzali v úvahu. Nejvyšší správní soud v tomto kontextu znovu zdůrazňuje, že již rozsudek osmého senátu vycházel z předpokladu, že režim spotřebních daní je nezávislý na režimu DPH (bod 45 rozsudku; blíže např. rozsudek SD EU ze dne 14. 7. 2005 ve věci C-435/03, *British American Tobacco International*, či ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17, *AREX CZ*). Tímto směrem argumentoval žalovaný, když popsal, že vznik daňové povinnosti k DPH nelze vázat na spotřební daně (zejména body 77 a 78 nového rozhodnutí). Žalovaný v návaznosti na tento závěr vyhodnotil také důkazní potenci dokladů vztažených primárně ke spotřební dani a režimu podmíněného osvobození od této daně, které údajně měly svědčit ve prospěch stěžovatelky a které mají být mimo jiné k dispozici v informačních systémech veřejné správy (e-AD doklady apod.; bod 50 napadeného rozhodnutí). Krajský soud pak v bodě 47 napadeného rozsudku příležitostně poukázal také na závěry rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, z něhož vyplývá, že pro místo plnění není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Skutečnosti týkající se režimu spotřební daně proto nemohou představovat relevantní kritérium pro určení místa plnění podle zákona o DPH. Okolnost vyčíslení české spotřební daně tedy byla vzata v předchozích řízeních v úvahu, avšak pro určení místa plnění podle zákona o DPH není relevantní.

[30] Co se týče upozornění na okolnost, že objednaný dopravce měl zároveň naložený i pohonné hmoty, jejichž vlastníkem nebyla stěžovatelka, jedná se o nově tvrzenou skutečnost, kterou stěžovatelka vzhledem k řešenému zdaňovacímu období mohla uplatnit již v řízení před krajským soudem, ale neučinila tak. Námitka touto okolností je proto v řízení o kasační stížnosti nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[31] Nejvyšší správní soud rovněž nepřehlédrl, že stěžovatelka v kasační stížnosti krajskému soudu vytýkala, že dostatečně nepochopil specifika přepravy pohonných hmot, když ve shrnutí skutkových zjištění (bod 22 napadeného rozsudku) uvedl, že v místě nakládky nebyly žádné osoby jednající jménem dodavatele. Dodala, že žádné takové osoby tam nebyly, protože tam z bezpečnostních důvodů být nemohou. Nejvyšší správní soud k této výtce pouze ve stručnosti konstatuje, že uvedené tvrzení krajského soudu rekapitulovalo skutkový stav, přičemž krajský soud z něj nevyvodil nic konkrétního pro své právní posouzení (např. že by šlo o podstatnou okolnost týkající se jádra sporu). Stěžovatelka neuvedla, jak by uvedené tvrzení o skutkovém stavu mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozsudku, ani co z něj má vyplývat pro posouzení ze strany krajského soudu. Tvrzení krajského soudu navíc bylo i podle jejího názoru pravdivé. Uvedená obecná výtka stěžovatelky tak nepředstavuje kasační námitku ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s., a Nejvyšší správní soud se jí proto nemohl blíže zabývat (§ 102, § 103 odst. 1 a § 104 odst. 4 s. ř. s.; srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a odst. 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení

o kasační stížnosti úspěšná, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci měl plný úspěch žalovaný. Tomu však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 28. listopadu 2025

Milan Podhrázký
předseda senátu