ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Hercok, s.r.o.**, se sídlem Jíkevská 195, Bobnice, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2024, č. j. 55 Af 8/2022-83,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobkyně ve zdaňovacích obdobích března 2012 a dubna 2012 uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) z nákupu pohonných hmot od dodavatelů KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. (později KF Oil s.r.o., nyní již vymazána z obchodního rejstříku), E. N. a M.V.-Petrol Trade s.r.o. (později M.V.-DIRECT TRADE s.r.o., nyní již vymazána z obchodního rejstříku). Tento nárok byl uplatněn podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „ZDPH"), z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Výlučným odběratelem takto pořízených pohonných hmot od žalobkyně byla obchodní společnost Herst, s.r.o. (dále jen „společnost Herst"), která zároveň toto zboží přepravovala svými motorovými vozidly z Rakouska a Německa.

[2] Dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 4. 2015, č. j. 1660658/15/2118-50521-203715 a č. j. 1660777/15/2118-50521-203715, Finanční úřad pro Středočeský kraj podle ZDPH a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád"), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty

(DPH) za zdaňovací období března 2012 ve výši 6 201 692 Kč a za zdaňovací období dubna 2012 ve výši 1 417 952 Kč. Zároveň ji vyrozuměl o povinnosti uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 1 240 338 Kč (březen 2012) a 283 590 Kč (duben 2012).

[3] Daň byla doměřena na základě výsledku daňové kontroly DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011 a měsíců ledna až dubna 2012. Daňová kontrola byla zahájena dne 18. 12. 2013 a její průběh byl zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole ze dne 18. 3. 2015, č. j. 1213009/15/2118-60562-203654. Správce daně dospěl k závěru, že odběratelka žalobkyně, společnost Herst, nakládala s pohonnými hmotami převáženými z jiného členského státu jako vlastník již od jejich stočení v jiném členském státě. K uskutečnění zdanitelného plnění mezi žalobkyní a jejími dodavateli tudíž nemohlo dojít na území České republiky. Proto správce daně posoudil nárok na odpočet daně jako uplatněný v rozporu s § 2 a § 72 ZDPH.

[4] Žalovaný v odvolacím řízení zařadil do spisu podklady související s daňovou kontrolou společnosti Herst a seznámil žalobkyni se svým hodnocením těchto důkazních prostředků. Důkazním návrhům žalobkyně však nevyhověl a rozhodnutím ze dne 9. 11. 2016, č. j. 48759/16/5300-22441-711458, odvolání zamítl a dodatečné platební výměry (mimo jiné i za zdaňovací období března a dubna 2012) potvrdil.

[5] Rozsudkem ze dne 21. 12. 2020, č. j. 48 Af 42/2016-88, Krajský soud v Praze původní rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Odkázal na rozsudek ve věci společnosti Herst (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), upozornil však, že jeho závěry nelze bez dalšího převádět na jiné subjekty řetězce. S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU krajský soud shrnul, jak je třeba posuzovat, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že režim podmíněného osvobození od spotřební daně pro toto posouzení není rozhodný a že doměření daně nepředstavuje vícečetné zdanění. Žalovaný rovněž podle krajského soudu neporušil zákon tím, že použil podklady z jiných daňových řízení (nemohl však vycházet ze svědeckých výpovědí, jimž nebyla žalobkyně přítomna). Podle krajského soudu správce daně formuloval dostatečné pochybnosti, důkazní břemeno pro jejich odstranění tudíž tížilo žalobkyni. Ta však v daňovém řízení nedostala příležitost, aby pochybnosti odstranila, neboť daňové orgány neprovedly jí navrhované důkazy. Podle krajského soudu nebylo možné předem vyloučit, že některé z těchto důkazů mohly přinést relevantní zjištění. Kasační stížnost žalovaného proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 8. 2023, č. j. 8 Afs 302/2020-78, zamítl.

[6] Po zrušení svého původního rozhodnutí žalovaný ve spolupráci s prvostupňovým správcem daně řízení doplnili. Nejprve si vyžádali informace od Generálního ředitelství cel a zařadili do spisu dokumenty z jiných daňových řízení. S těmito novými důkazy a jejich hodnocením žalobkyni seznámili. Dále daňové orgány zaslaly žádosti o mezinárodní výměnu informací správcům daně v Rakousku a Německu za účelem ověření tvrzení žalobkyně u rafinerií, z nichž byly pohonné hmoty přepravovány. Vyzvaly rovněž české dodavatele žalobkyně a opětovně i Generální ředitelství cel k poskytnutí dalších informací. S takto získanými důkazními prostředky žalovaný žalobkyni opětovně seznámil. Ve své reakci na seznámení žalobkyně navrhla výslech svědků Iva Svobody (jednatele dodavatele KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o.), E. N. (dodavatele) a Milana Vočadla (jednatele

dodavatele M.V.-Petrol Trade s.r.o.). V reakci na seznámení s hodnocením provedených svědeckých výpovědí žalobkyně předložila další důkazní prostředky, mimo jiné rámcovou smlouvu uzavřenou mezi ní a dodavatelem KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. a rámcovou smlouvu mezi ní a dodavatelem E. N. Písemností ze dne 15. 3. 2022 ji žalovaný seznámil i se svým hodnocením těchto podkladů. Poté již k žádnému doplnění dokazování nedošlo.

[7] V průběhu odvolacího řízení žalovaný některé dodatečné platební výměry zrušil a řízení zastavil, neboť by před uplynutím lhůty pro stanovení daně nestihl provést potřebné dokazování. Dodatečný platební výměr za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 žalovaný změnil (snížil výši doměřené daně), neboť k doplnění dokazování došlo před uplynutím lhůty pro stanovení daně pouze zčásti. Toto rozhodnutí bylo napadeno samostatnou žalobou.

[8] Rozhodnutím ze dne 12. 4. 2022, č. j. 13577/22/5300-21442-712226, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil výše zmiňované dodatečné platební výměry správce daně ze dne 7. 4. 2015, č. j. 1660658/15/2118-50521-203715 a č. j. 1660777/15/2118-50521-203715, za zdaňovací období března a dubna 2012.

[9] Žalovaný nejprve rekapituloval dosavadní průběh řízení a zdůraznil, že i podle krajského soudu správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobkyni, když zpochybnil věrohodnost a průkaznost formálních daňových dokladů ve vztahu ke skutečnému místu plnění. Z informací Generálního ředitelství cel ani ze zpráv o daňových kontrolách dodavatelů žalobkyně (týkajících se jiných zdaňovacích období či pouze formálních otázek) nevyplynuly žádné skutkové okolnosti potvrzující, že by posuzované dodávky pohonných hmot byly uskutečněny v tuzemsku. Podle žalovaného byly zásadní důkazní prostředky z daňového řízení vedeného se společností Herst. Ta byla personálně i ekonomicky propojena se žalobkyní a přepravovala pohonné hmoty vlastními dopravními prostředky, na vlastní náklady, sama si určovala množství, místo a čas nakládky. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně byla v dodavatelském řetězci pouze formálně vloženým článkem bez ekonomického opodstatnění. Nepodílela se na organizaci přepravy ani na nakládání se zbožím.

[10] Ani výpovědi svědků podle žalovaného nepřinesly konkrétní informace o faktické realizaci sporných dodávek. Svědci vypovídali pouze obecně, potvrdili však, že přepravu si zajišťovala žalobkyně prostřednictvím společnosti Herst. Tyto výpovědi tedy podpořily závěr, že přeprava byla jediná, nepřerušená a přičitatelná právě společnosti Herst. Další důkazy navržené žalobkyní (výslechy dalších svědků a vyžádání dalších listin) žalovaný považoval za nadbytečné či nezpůsobilé přinést nové skutkové poznatky ohledně skutečného místa plnění. Setrval proto na závěru, že se jednalo o řetězové přeshraniční dodávky pohonných hmot spojené s jedinou přepravou z jiného členského státu do České republiky. Tato přeprava byla podle něj přičitatelná společnosti Herst, na niž přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě. Tomu předcházející plnění mezi žalobkyní a jejími dodavateli tedy nemohla být považována za dodání zboží v tuzemsku ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH. Žalobkyně tudíž nesplnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 ZDPH.

[11] Následně se žalovaný podrobněji zabýval jednotlivými odvolacími námitkami. Shrnul, že některé navržené důkazy provedl, se zbylými důkazními návrhy se řádně

vypořádal. Připomněl, že režim spotřební daně je oddělen od režimu DPH, což aproboval i krajský soud ve svém zrušujícím rozsudku. Vysvětlil, že povinnost přiznat daň na výstupu nevzniká pouze při uskutečnění zdanitelného plnění, ale i tím, že osoba uvede daň na daňovém dokladu [§ 108 odst. 1 písm. k) ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012], bez ohledu na to, zda plnění bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno. To nepředstavuje nepřípustné dvojí zdanění. Žalovaný zopakoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že místo plnění bylo v tuzemsku. Na základě judikatury Soudního dvora posoudil žalovaný plnění mezi dodavateli žalobkyně a žalobkyní jako klidová dodání bez přepravy s místem plnění v jiném členském státě. Přeprava byla přičitatelná až dodání společnosti Herst, která zboží přepravovala vlastními prostředky a na vlastní náklady. Závěrem žalovaný shrnul, že dokazování bylo provedeno v souladu s právním názorem krajského soudu. Jeho povinností bylo prokázat existenci důvodných pochybností, nikoli rekonstruovat skutečný průběh obchodů.

[12] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Praze. V ní v prvé řadě namítala, že závěry žalovaného jsou v přímém rozporu s obsahem důkazů provedených v daňovém řízení (zejména těch, které byly doplněny po zrušujícím rozsudku). Z nich podle ní jednoznačně vyplývá, že společnost Herst byla pouhým přepravcem a nebyla v žádném obchodním kontaktu s předchozími články řetězce. Nemohla tedy být organizátorem přepravy ani se stát ekonomickým vlastníkem pohonných hmot již jejich naložením. Organizovat přepravu ani získat právo nakládat se zbožím jako vlastník podle žalobkyně není možné bez komunikace s odesílatelem (rafinerií nebo celním skladem). Žalobkyně byla toho názoru, že žalovaný hodnotil důkazy selektivně a formalisticky; přímé důkazy označil za nevěrohodné, přestože pocházely z nezávislých zdrojů (zejména Elektronického systému pro evidenci a sledování doprav vybraných výrobků, *Excise Movement and Control System*, dále jen „EMCS“). Rovněž svědecké výpovědi a rámcové smlouvy s dodavateli podle žalobkyně potvrdily, že společnost Herst byla prostým přepravcem a dodání žalobkyni bylo vždy sjednáno jako tuzemské. Také CMR listy podle ní potvrzovaly dvoufázový charakter přepravy (mezinárodní část v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a následnou vnitrostátní část po propuštění do volného oběhu). Také z vyjádření společnosti DaSYN s.r.o. a dalších oprávněných příjemců bylo podle žalobkyně zřejmé, kdo byl nabyvatelem zboží při přechodu státní hranice.

[13] Závěrem žalobkyně upozornila na to, že žalovaný neprovedl řadu jí navržených důkazů, čímž jí měl znemožnit unést důkazní břemeno. Ohradila se proti tomu, že je jí kladena k tíži důkazní nouze, která vznikla v důsledku předchozího protiprávního postupu žalovaného (některé subjekty v mezidobí zanikly, případně se staly nekontaktními či došlo po uplynutí příslušných lhůt ke skartaci některých dokumentů). Žalobkyně shrnula, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, skutkově nesprávné a vadné, neboť vychází z neprokázané domněnky organizátorství přepravy a nabytí ekonomického vlastnictví společností Herst. Navrhla proto, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem ze dne 11. 12. 2024, č. j. 55 Af 8/2022-83, žalobu zamítl. Úvodem odkázal na svůj související rozsudek ve věci společnosti Herst (ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234; kasační stížnost proti němu byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 386/2020-77) a zdůraznil, že žalobkyně i společnost Herst sídlí na totožné adrese a mají stejného jednatele.

Připomněl rovněž, že je vázán svým vlastním právním názorem vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku (který byl aprobován rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2023, č. j. 8 Afs 302/2020-78). Zmínil též, že již rozhodl v související věci týkající se jiného zdaňovacího období rozsudkem ze dne 18. 11. 2024, č. j. 43 Af 34/2021-76.

[15] Po rekapitulaci právního rámce krajský soud konstatoval, že nárok na odpočet DPH na vstupu vzniká jen u přijatého zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku. V případě dodání zboží je proto zapotřebí určit, zda šlo o dodání bez přepravy či s přepravou a kdy a kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Soud poznamenal, že nestačí pouhá formální existence daňových dokladů. Daňový subjekt sice unese své primární důkazní břemeno jejich předložením, ovšem pokud správce daně prokáže konkrétní a vážné pochybnosti o tom, zda se obchod uskutečnil tak, jak bylo deklarováno, je na daňovém subjektu, aby jinými důkazními prostředky tyto pochybnosti vyvrátil (či svá tvrzení korigoval).

[16] Krajský soud shrnul judikaturu vztahující se k problematice přeshraničního pořízení zboží (zejména závěry rozsudků Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, či ze dne 27. 9. 2007, *Teleos a další*, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548). Vysvětlil, že v řetězci dvou či více po sobě jdoucích dodání, která vedla pouze k jediné přepravě, lze tuto přepravu přičíst pouze jednomu dodání. Určení, kterému dodání má být přeprava přičtena, vyžaduje celkové posouzení všech okolností, zejména okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Došlo-li k tomuto převodu před zahájením přepravy, nelze přepravu přičíst předchozímu dodání. Je třeba zohlednit i úmysly kupujícího v okamžiku pořízení. Rozhodující má být především objektivní povaha plnění a fyzický pohyb zboží mezi členskými státy. S odkazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2018, *Kreuzmayr*, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, krajský soud upozornil, že naopak není rozhodné, zda předcházející článek řetězce považoval dodání za intrakomunitární na základě nesprávných či neúplných informací od odběratele.

[17] Krajský soud zdůraznil, že rekapitulovaná judikatura se použije i na řetězce nákupů zboží podléhajícího spotřební dani. Není přitom rozhodné, kdo zaplatil spotřební daň ani že přeprava probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Rozhodující je časový okamžik převodu práva nakládat se zbožím ve vztahu k uskutečnění přepravy. Pokud k převodu došlo před přepravou, musí být pořízení považováno za intrakomunitární pořízení (rozsudek ze dne 19. 12. 2018, *AREX CZ*, C-414/17, ECLI:EU:C:2018:1027). Pokud k převodům dochází v průběhu přepravy, je nutné celkové posouzení všech okolností, včetně toho, kdo přepravu inicioval (rozsudek ze dne 23. 4. 2020, *Herst*, C-401/18, ECLI:EU:C:2020:295). Následně krajský soud aplikoval závěry judikatury na projednávanou věc. Vysvětlil, že pokud společnost Herst získala právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník již v jiném členském státě, pak by se intrakomunitární přeprava přičítala až dodání směrem k ní. Předcházející dodání mezi dodavateli žalobkyně a žalobkyní by tak nebyla zdanitelná v tuzemsku. Kdyby naopak žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím až po skončení přepravy v České republice (a společnost Herst byla jen přepravcem), muselo by se zkoumat, v jaké fázi a kde vlastnictví ekonomicky držely předchozí články řetězce.

[18] Dále se krajský soud zabýval výkladem pojmu „*právo nakládat se zbožím jako vlastník*“. S odkazem na judikaturu Soudního dvora popsal, že nejde o okamžik převodu

vlastnického práva podle vnitrostátního práva a že zároveň nestačí samotné fyzické držení zboží při přepravě. Připomněl, že musí jít o převod práva rozhodovat o právním osudu věci (zejména možnost ji dále prodat nebo s ní jinak dispozičně nakládat). Dodal, že smluvní a účetní forma nemůže převážit nad objektivní skutečností, je-li zřejmé, že určitý článek řetězce plní jen roli formálně vloženého mezičlánku bez vlastního ekonomického významu. Pokud tedy v projednávané věci žalobkyně byla pouze „průtokovým" článkem, převod právního vlastnictví mezi ní a společností Herst nemusel znamenat skutečnou změnu ekonomického vlastnictví. Krajský soud odkázal na judikaturu týkající se daně z příjmů a zdůraznil, že je-li určitá společnost do transakce vložena bez vlastního ekonomického smyslu, nelze vycházet z toho, že je nositelem práv a ekonomického prospěchu z takové transakce.

[19] Rozhodnutí žalovaného podle krajského soudu nebylo nepřezkoumatelné. Krajský soud podotkl, že daňové orgány nemusely prokazovat, jak se transakce fakticky uskutečnila. Žalovaný své závěry o ekonomickém vlastnictví opřel o více navzájem se doplňujících okolností (pochybnosti o věrohodnosti rámcové smlouvy mezi žalobkyní a společností Herst, personální a provozní propojení, obsah CMR listů, neobvyklé držení jejich různých exemplářů, záznamy z EMCS). Nešlo tedy o holé tvrzení, ale o soubor důvodů, z nichž žalovaný dovodil, že i po doplnění dokazování zůstala žalobkyně výlučně formálním mezičlánkem a přepravu je třeba přičíst dodání společnosti Herst. Krajský soud neshledal ani rozpor závěrů žalovaného s provedenými důkazy. Dodavatelé vypovídali jen o formální stránce vztahů (kdo objednával, kdo přijel cisternou, jak bylo zboží účtováno a jak se jim jevil jejich bezprostřední obchodní partner). Neměli ale poznatky o celém vztahu mezi žalobkyní a společností Herst (nevěděli, zda společnost Herst byla výlučným konečným odběratelem a zda měla vůči ní žalobkyně nějakou skutečně samostatnou obchodní roli). Krajský soud vyhodnotil, že kdyby tatáž osoba, která jednala za žalobkyni a zároveň ovládala společnost Herst, vystupovala již při objednávce jménem společnosti Herst, průběh transakce by byl v podstatě stejný (zmizel by pouze formální mezičlánek). Přímí dodavatelé žalobkyně tedy potvrdili formální schéma, ale nevyvrátili klíčovou pochybnost o ekonomické podstatě obchodu.

[20] Podle krajského soudu neměly význam ani rámcové smlouvy s dodavateli žalobkyně. Krajský soud se ztotožnil s pochybnostmi žalovaného ohledně věrohodnosti těchto smluv a podotkl, že smlouvy svědčí toliko o formálně právním převodu vlastnictví pohonných hmot. Nemají však žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k ekonomickému vlastnictví. Krajský soud připomněl, že i svědek Ivo Svoboda (jednatel KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o.) sdělil, že zboží pouze přeprodával za účelem jeho dodání koncovému zákazníkovi. Z toho krajský soud dovodil, že společnost KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. neměla v úmyslu získat ekonomické vlastnictví, ale pouze zprostředkovávala dodání pohonných hmot svým zákazníkům. Krajský soud upozornil, že objednávka žalobkyně vždy jen spustila řetězec navazujících objednávek, na jehož konci si pohonné hmoty v zahraničí vždy vyzvedla cisterna společnosti Herst. Tento obchodní model byl jednostranný a předurčený. Nešlo o otevřené obchodování v několika samostatných stupních, ale o jednosměrný obchodní řetězec bez možnosti, aby pohonné hmoty nakonec nabyl kdokoli jiný než společnost Herst.

[21] Informace od rafinerií, subjektů vystupujících jako oprávnění příjemci, ze systému EMCS a od celní správy podle krajského soudu sice potvrzovaly, jak byly formálně

administrativně vedeny jednotlivé úseky přepravy, to však nevypovídalo nic o skutečném ekonomickém vztahu mezi žalobkyní a společností Herst. Údaj o organizátorovi přepravy v EMCS není údajem povinným a celní správa jej nekontroluje, takže z něj nelze dovozovat, kdo přepravu skutečně organizoval. Veškeré zapojené subjekty mohly znát jen svůj díl formálního řetězce, nikoli jeho ekonomickou podstatu na samém konci. Žalovaný podle krajského soudu nevybíral důkazy účelově, ale rozlišoval, které se mohou týkat skutečně rozhodných otázek a které jen zachycují formální vrstvu obchodů. Odmítnutí některých navržených důkazů proto nepředstavuje porušení zásad dokazování. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že rozhodnou otázkou bylo ekonomické vlastnictví ve vztahu žalobkyně a společnosti Herst, nikoli mapování všech dřívějších článků řetězce. Výslechy desítek osob z předchozích článků by tedy skutečně byly nadbytečné, podobně jako získávání dalších informací z jiných daňových a trestních řízení.

[22] Ve vztahu k časové prodlevě a jejímu vlivu na dokazování krajský soud vysvětlil, že je třeba zkoumat, kdo nese důkazní břemeno, kdo mohl důkaz uchovat a zda ztracený důkaz mohl reálně změnit výsledek řízení. Důkazní břemeno v projednávané věci nesla žalobkyně, která si měla opatřit dostatečnou a trvalou auditní stopu. Zaniklé důkazy se navíc týkaly převážně předchozích článků řetězce, nikoli vztahu žalobkyně a společnosti Herst. Žalobkyni se podle krajského soudu nepodařilo vyvrátit pochybnosti, že v obchodním řetězci byla pouze formálním mezičlánkem a že pohonné hmoty byly od počátku určeny pro společnost Herst, která je vlastními cisternami přebírala v jiných členských státech pro svou ekonomickou činnost.

II.
Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[23] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[24] Stěžovatelka je přesvědčena, že nárok na odpočet DPH uplatnila v souladu se zákonem a směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník získala až na území České republiky. Přijatá plnění pocházela od českých plátců DPH, kteří podle dostupných informací odvedli daň do státního rozpočtu. Podle stěžovatelky společnost Herst neorganizovala přepravu a nenabyla oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě při stočení do cisteren. Opačný závěr není podepřen řádným dokazováním. Úkolem daňových orgánů má být umožnit daňovému subjektu důkazní břemeno unést. V projednávané věci však postupovaly svévolně a formalisticky s cílem, aby stěžovatelka důkazní břemeno neunesla. Stěžovatelka je toho názoru, že daňové orgány ignorovaly smysl procesních pravidel, odmítaly relevantní důkazní návrhy a provedené důkazy hodnotily selektivně a tendenčně. Tím, že krajský soud tento postup aproboval, porušil právo stěžovatelky na spravedlivý proces.

[25] Z důkazů (zejména z EMCS, záznamů celní správy, CMR listů, potvrzení rafinerií a oprávněných příjemců, svědeckých výpovědí a smluvní dokumentace) podle stěžovatelky jednoznačně vyplývá, že společnost Herst vystupovala pouze jako přepravce. Organizátorem přepravy byly jiné subjekty v předchozích článcích řetězce a oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník přecházelo až po ukončení celního režimu v České republice. Stěžovatelka připomíná, že rafinerie i další subjekty potvrdily, že se společností

Herst nebyly v obchodním kontaktu. Úhrady byly vypořádány v režimu záloh a doplatků, k finálním platbám ve většině případů nedošlo před dodáním zboží, proto nemohlo přejít oprávnění nakládat s ním jako vlastník. Ze spisu podle stěžovatelky rovněž nevyplývá, že by společnost Herst nesla právní odpovědnost za zboží (riziko poškození nebo ztráty) během přepravy.

[26] Stěžovatelka odkazuje rovněž na některé detaily z výpovědí svědků, které podle ní krajský soud přehlédl. Místem dodání byla podle svědků i rámcových smluv Česká republika, společnost Herst zajišťovala pouze dopravu pro dodavatele stěžovatelky, případně jejich dodavatele. Stěžovatelka poznamenává, že zboží přešlo hranice již v rámci transakcí v předcházejících článcích řetězce, a zdůrazňuje, že podle judikatury je nepřípustné jednotlivé články řetězce přeskakovat. Podle stěžovatelky je zcela zásadní, že společnost Herst neobchodovala s rafineriemi, nemohla tedy od nich nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastník již okamžikem naložení zboží. Stěžovatelka je toho názoru, že pokud ze spisu nevyplývá spojitost mezi společností Herst a společností PROROBI (pravděpodobně myšlena společnost MASNÝ A UZENÁŘSKÝ KONCERN s.r.o., IČO 24694673, do 29. 9. 2011 PROROBI s.r.o.), která byla přímým odběratelem rafinerie, pak společnost Herst nemohla organizovat přepravu pohonných hmot.

[27] Podle stěžovatelky pro záznamy v EMCS platí presumpce zákonnosti a správnosti. Stěžovatelka zdůrazňuje, že rafinerie, která údaje o přepravě do systému zavádí, je schopna určit, kdo je organizátorem přepravy. Společnost Herst musela dodržet podmínky dodavatelů stěžovatelky, příp. rafinerií a nemohla se vydat pro zboží „naslepo“ – vždy si musela pohonné hmoty nejprve objednat u svého dodavatele. Podle stěžovatelky nemohla cisterna cestovat libovolnou trasou, tu určoval oprávněný příjemce pohonných hmot (jinak by došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně). Cena dopravy navíc byla zakomponována do ceny zboží. Daňové orgány a následně krajský soud měly podle stěžovatelky zkoumat, zda byla v takovém právním postavení, že mohla již v jiném členském státě rozhodovat o prodeji, darování či zničení zboží. Měly pak stěžovatelce vysvětlit, na základě jakých konkrétních skutečností na stěžovatelku přešlo oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník v jiném členském státě. Stěžovatelka se domnívá, že své důkazní břemeno neunesla zejména z toho důvodu, že některé subjekty zařazené v řetězci již v mezidobí zanikly (či se staly nekontaktními). K tomu však krajský soud dostatečně nepřihlédl ani nevysvětlil, proč žalovaný nemohl důkazy zajistit alternativním způsobem (např. výslechem bývalých jednatelů). Podle stěžovatelky nebyl přiléhavý odkaz na judikaturu týkající se daně z příjmů, která navíc řeší případy, kdy bylo cílem daňového subjektu vyhnout se plnění daňových povinností.

[28] Stěžovatelka je přesvědčena, že krajský soud opomněl přihlédnout k tomu, že dodávky mezi jednotlivými subjekty měly jasnou ekonomickou logiku. Stěžovatelka nebyla prázdnou schránkou a její činnost generovala zisk, který řádně zdanila. Správce daně měl rozklíčovat celý průběh řetězce a zjistit, které subjekty do něj byly zapojeny. Stěžovatelka jako soukromá osoba takovou možnost neměla. Pokud byla daň v témže článku řetězce vybrána vícekrát, byla tím narušena neutralita daně a došlo ke dvojímu výběru DPH. Pokud měl být aplikován (podle stěžovatelky nezákonný) právní názor daňových orgánů na plnění přijatá stěžovatelkou, měl být aplikován v celém řetězci a uhrazená daň měla být řádně vypořádána. Krajský soud se však touto otázkou odmítl zabývat, přestože podle judikatury Nejvyššího správního soudu je zásadní, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění téhož zboží.

Stěžovatelka poznamenává, že pokud předchozí články řetězce hradily DPH, intrakomunitární povahu mělo mít dodání prvnímu českému článku obchodního řetězce.

[29] Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně vyhodnotil rozsudek Soudního dvora *Herst*. Ten totiž upřesnil, že nepostačuje pouhé fyzické působení na zboží, ale oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník vyžaduje možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží a rozhodnout o jeho prodeji. Nejvyšší správní soud v navazující judikatuře zdůraznil povinnost daňových orgánů uvést konkrétní právní titul, na jehož základě k přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník došlo. Stěžovatelka si není vědoma toho, že by na ni v jiném členském státě někdo převáděl oprávnění zboží zcizit či zničit, a žádný takový převod práva na sebe neakceptovala. I s darováním přitom musí souhlasit jak strana darující, tak strana obdarovaná. Obdobně podle stěžovatelky nelze nikomu vnucovat oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník.

[30] Vzhledem k uvedenému stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[31] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkazuje rovněž na své žalobou napadené rozhodnutí. Kasační námitky považuje za nedůvodné, popř. nepřípustné. Poznamenává, že samotný nesouhlas stěžovatelky s právním hodnocením nemůže založit nezákonnost rozhodnutí žalovaného ani napadeného rozsudku.

[32] Žalovaný shrnuje, že stěžovatelka sice splnila formální podmínky odpočtu DPH, ovšem správce daně prokázal, že o souladu stěžovatelčiných tvrzení se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Žalovaný zdůrazňuje, že i podle judikatury Nejvyššího správního soudu by bylo absurdní, aby skutkový stav primárně zjišťoval správce daně. Jelikož nebyly odstraněny pochybnosti prokázané správcem daně, žalovaný dovodil, že jediná přeshraniční přeprava v řetězovém obchodu byla přičitatelná společnosti Herst. Veškerá předcházející dodání tudíž představovala klidové dodávky s místem plnění v jiném členském státě. Dodání pohonných hmot stěžovatelce tak nemohlo být tuzemským plněním, pročež byl stěžovatelce nárok na odpočet odepřen. Žalovaný se ohrazuje proti tvrzení, že daňové orgány postupovaly formalisticky. Je přesvědčen, že konal v souladu s právními předpisy i relevantní judikaturou.

[33] Podle žalovaného vyplývají jeho závěry o organizátorství přepravy mj. z CMR listů, které neobsahovaly potvrzení deklarovaného příjemce. Přeprava totiž směřovala přímo ke společnosti Herst, která tedy nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě. Žalovaný připomíná, že společnost Herst prováděla přepravu vlastními prostředky a cenu přepravy nepřefakturovala jiným subjektům, ale nesla ji sama. To potvrdily i rozsudky ve věci společnosti Herst. Žalovaný nerozporuje, že určitý subjekt může figurovat jako přepravce zboží pro jiného a zároveň od něj následně zboží koupit. V takových případech je však zapotřebí přesně a průkazně rozlišit, z jakého titulu působí takový subjekt na zboží v tom kterém okamžiku. Stěžovatelka však žádné takové důkazy nepředložila.

[34] Žalovaný upozorňuje, že stěžovatelka v žalobě neuvedla žádnou argumentaci týkající se přechodu odpovědnosti za škodu, proto se touto otázkou krajský soud nemusel blíže zabývat. K problematice hrazení kupní ceny žalovaný poznamenává, že okamžik úhrady

nutně neurčuje okamžik nabytí ekonomického vlastnictví. Zdůrazňuje, že přeprava nebyla fakticky ničím přerušována (kromě administrativního propuštění do volného oběhu). Ke vztahu se společností PROROBI žalovaný vysvětluje, že její prověřování se týkalo jiných zdaňovacích období (3. a 4. čtvrtletí 2011), než která jsou předmětem jeho rozhodnutí v projednávané věci (březen a duben 2012). Žalovaný připomíná, že režimy spotřební daně a DPH jsou na sobě nezávislé. Údaje z EMCS slouží primárně ke kontrole spotřební daně, nepovinné položky navíc nikdo nekontroluje, nemohou tedy mít důkazní hodnotu pro účely DPH. Z výpovědí svědků podle žalovaného nevyplývalo nic o vztahu stěžovatelky a společnosti Herst, nemohly mít tedy význam pro určení okamžiku nabytí ekonomického vlastnictví společností Herst. Obdobně o skutečném přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nevypovídají ani rámcové smlouvy (jež byly navíc předloženy až v pozdní fázi daňového řízení, pročež je žalovaný i krajský soud považují za nevěrohodné) a k této otázce by nebyly relevantní ani výpovědi jednatelů zaniklých subjektů. Bylo na stěžovatelce, aby si uchovala dostatek důkazních prostředků (obzvláště ve vztahu k personálně propojené osobě). Žalovaný se neztotožňuje ani s obecně formulovanou námitkou porušení zásady volného hodnocení důkazů a konstatuje, že nebylo jeho povinností provádět veškeré navržené důkazy či rozkrývat celý obchodní řetězec.

[35] Námitku narušení daňové neutrality a porušení zákazu dvojího zdanění stěžovatelka podle žalovaného poprvé vznesla až v doplnění kasační stížnosti, je proto podle něj nepřípustná. Z důvodu procesní opatrnosti se však žalovaný vyjadřuje i k této námitce a odkazuje zejména na usnesení ze dne 19. 2. 2025, sp. zn. II. ÚS 2805/23, jímž Ústavní soud odmítl ústavní stížnost společnosti Herst proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 386/2020-77, pro zjevnou neopodstatněnost. Judikatura, na niž odkazovala stěžovatelka, podle žalovaného není přiléhavá. Obdobně i v případě námitky neuvedení právního titulu, na jehož základě došlo k převodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník, je žalovaný toho názoru, že jde o námitku nepřípustnou, neboť nebyla formulována již v žalobě. I zde však odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 2. 2025, sp. zn. II. ÚS 2805/23, podle něhož nelze na požadavku uvedení právního titulu bezvýhradně trvat. Ekonomické vlastnictví je založeno na faktickém stavu, který nemusí vždy odpovídat stavu formálně právnímu. Žalovaný shrnuje, že závěr o přechodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník byl učiněn na základě komplexního hodnocení skutkových okolností, nikoli pouze na základě závěru o organizaci přepravy.

[36] Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[37] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka konstatuje, že žalovaný její argumenty nevyvrátil a pouze opakuje formalistický výklad, který je v rozporu s judikaturou Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka opětovně zdůrazňuje, že žalovaný ani krajský soud nevysvětlili své pochybnosti a neprokázali alternativní průběh obchodů. Nevyplněné či neorazítkované kolonky na CMR listech podle stěžovatelky neprokazují, kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud měl žalovaný pochybnosti o těchto podkladech, měl vyslechnout řidiče či zástupce dopravců, což neučinil. Stěžovatelka je přesvědčena, že způsob dopravy a její účtování nevypovídá o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Vlastnické právo přechází až po splnění určitých podmínek. Pokud měly daňové orgány pochybnosti o předložených smlouvách, i k nim měly provést další dokazování.

[38] Stěžovatelka zdůrazňuje, že společnost Herst nebyla v kontaktu ani s rafineriemi, ani s jejich přímými odběrateli. Podle ní jde o podstatnou okolnost, stejně jako to, že společnost Herst nenesla rizika spojená s přepravou. Stěžovatelka opakuje svůj požadavek na rozkrytí celého řetězce a podotýká, že výklad daňových orgánů vede k narušení neutrality DPH. Podle stěžovatelky nebylo prokázáno, že by společnost Herst byla organizátorem přepravy či že by nabyla pohonné hmoty již v jiném členském státě. Stěžovatelka si je vědoma odlišného účelu EMCS, je však přesvědčena, že i nepovinné údaje mohou poskytnout informace o toku zboží. Pokud záznamy v EMCS uváděly jako organizátora přepravy společnost PROROBI, takový údaj minimálně podporuje tvrzení stěžovatelky, že společnost Herst přepravu neorganizovala. Stěžovatelka pochybuje o tom, že by celní správa údaje skutečně neověřovala. Podle stěžovatelky rovněž nelze odmítnout důkazy vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím, neboť nelze dovozovat, že by se role společnosti Herst v krátkém čase měnila. Stěžovatelka považuje za nepřípustný přístup žalovaného, který v některých zdaňovacích obdobích nárok stěžovatelky na odpočet uznal, ale v jiných ne. Stěžovatelka opakuje, že správce daně systematicky odmítal důkazy v její prospěch, zatímco dílčí indicie proti ní přeceňoval. Podstatná část dokazování navíc byla vinou žalovaného prováděna až po letech.

[39] Vzhledem k vnímanému narušení neutrality DPH stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Závěrem stěžovatelka opakuje svou námitku, dle níž žalovaný ani krajský soud v rozporu s judikaturou neuvádějí konkrétní právní titul, na jehož základě mělo dojít k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě.

[40] Žalovaný se v duplice ohrazuje proti tomu, že by vykládal důkazní břemeno extenzivně či v rozporu s judikaturou. Vysvětluje, že požadoval pouze prokázání toho, co stěžovatelka sama tvrdila (že místo plnění bylo v tuzemsku). Žalovaný setrvává na svém závěru, že organizátorem přepravy byla společnost Herst, která nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě. Stěžovatelka nevysvětlila, jak mohly ona i společnost Herst disponovat exempláři CMR listů, které by za normálních okolností nemohly mít k dispozici. Stěžovatelka neprokázala své tvrzení, že náklady na přepravu byly promítnuty v ceně. Žalovaný považuje za bezpředmětné námitky týkající se kontaktů společnosti Herst s rafineriemi či otázky přechodu rizik při přepravě. Je toho názoru, že jeho závěry jsou v souladu s judikaturou Soudního dvora (rozsudek *EMAG Handel Eder*), neboť přeprava byla přiřazena jedinému dodání. Předcházející dodání tudíž musela být klidová s místem plnění v jiném členském státě. Údaj o organizátorovi přepravy v EMCS je nepovinný a nemusí odpovídat skutečnosti. Tvrzení stěžovatelky o tom, že postup byl ve všech řetězcích stejný (pročež je možné vycházet z důkazů týkajících se jiných zdaňovacích období), považuje žalovaný za neprokázané. Skutečnost, že některé důkazy již nebylo možné s odstupem času opatřit, jde podle žalovaného k tíži stěžovatelky, která rezignovala na včasné zajištění obvyklého důkazního standardu. To, že dodavatelé stěžovatelky DPH odvedli, bez dalšího nezakládá nárok stěžovatelky na vrácení odpočtu. Žalovaný opakuje, že v souladu s názorem Ústavního soudu nebyl povinen výslovně uvádět závěr o právním titulu převodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[41] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[42] Úvodem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2025, č. j. 3 Afs 258/2024-73, jímž byla zamítnuta kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku krajského soudu ze dne 18. 11. 2024, č. j. 43 Af 34/2021-76, ve věci DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011. Tento soud neshledal žádné důvody odchýlit se od právního názoru tam vyřčeného, ani od závěrů přijatých v související věci společnosti Herst (rozsudek krajského soudu ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 386/2020-77, a usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 2. 2025, sp. zn. II. ÚS 2805/23).

[43] Nejvyšší správní soud se v prvé řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námitky z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost z mnoha různých důvodů. V drtivé většině případů však jde spíše o polemiku s právním názorem krajského soudu, nikoli o identifikaci mezery v odůvodnění. Zdejší soud opakovaně upozorňuje, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[44] Je třeba zároveň zdůraznit, že absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení nepředstavuje nezákonnost ani nepřezkoumatelnost, pokud soud prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, a ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Skutečnost, že se krajský soud detailně nezabýval jednotlivými tvrzeními svědků, ustanoveními smluv či záznamy v EMCS nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud vysvětlil, proč tyto okolnosti nepovažoval za relevantní pro posouzení otázek pro projednávanou věc rozhodných.

[45] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku rovněž z toho důvodu, že krajský soud se podle ní dostatečně nezabýval ekonomickou racionalitou jejího

zařazení do řetězce, okamžikem přechodu odpovědnosti za poškození nebo ztrátu zboží, způsobem hrazení kupní ceny za pohonné hmoty a dvojím (vícenásobným) zdaněním, v jehož důsledku podle stěžovatelky došlo k narušení daňové neutrality. Žádný z těchto potenciálních žalobních bodů však stěžovatelka neuvedla v žalobě, resp. ve lhůtě pro podání žaloby, krajský soud se jimi tudíž ani zabývat nemohl (srov. § 75 odst. 2 větu první ve spojení s § 71 odst. 2 větou třetí a § 72 odst. 1 s. ř. s.). Rozsudek krajského soudu tedy nemůže být z důvodu nevypořádání těchto neuplatněných žalobních bodů nepřezkoumatelný a věcné kasační námitky, které se k těmto otázkám vážou, jsou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné, neboť je stěžovatelka neuplatnila řádně a včas v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla.

[46] V souvislosti s námitkou narušení neutrality DPH stěžovatelka ve své replice k vyjádření žalovaného navrhla, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku. Již vzhledem k tomu, že touto námitkou se zdejší soud nemůže zabývat (srov. zmiňovaný § 104 odst. 4 s. ř. s. a např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS), nepřistoupil ani k položení předběžné otázky Soudnímu dvoru. Nad rámec nutného odůvodnění však tento soud poznamenává, že otázkou dvojího (vícenásobného) zdanění a souvisejícího narušení daňové neutrality se zabýval žalovaný v bodech 114, 127 a 133 žalobou napadeného rozhodnutí a před ním i krajský soud v bodě 58 zrušujícího rozsudku ze dne 21. 12. 2020, č. j. 48 Af 42/2016-88. Stěžovatelka mohla tuto argumentaci napadnout v žalobě, avšak neučinila tak.

[47] Žalovaný opakovaně upozornil, že dle jeho názoru je nepřípustná rovněž námitka neuvedení právního titulu, na jehož základě došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. S tímto závěrem se však Nejvyšší správní soud neztotožnil, neboť problematika převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je stěžejním tématem projednávané věci. Podrobnější rozvedení argumentace stěžovatelky v reakci na napadený rozsudek krajského soudu (a zároveň na judikaturu Nejvyššího správního soudu vydanou po uplynutí lhůty pro podání žaloby) je podle zdejšího soudu přípustné.

[48] Nejvyšší správní soud shrnuje, že se neztotožnil s žádnou ze stěžovatelčiných námitek nepřezkoumatelnosti a neshledal ani žádný jiný důvod, proč by napadený rozsudek neměl být přezkoumatelný. Krajský soud žalobní body vypořádal, své závěry odůvodnil a relevantně argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 12. 2021, č. j. 5 Azs 388/2020-45). Lze tedy přistoupit k věcnému posouzení kasační stížnosti.

[49] Podstatou věci je posouzení otázky, zda daňové orgány správně neuznaly stěžovatelce nárok na odpočet DPH z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění (deklarovaná dodání zboží s místem plnění v tuzemsku), neboť místa plnění měla být dle jejich závěrů v jiných členských státech (Rakousku a Německu).

[50] Stěžovatelka byla součástí řetězového obchodu se zbožím. Tím judikatura Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu chápe sled transakcí, při kterých je zboží postupně přeprodáváno několika subjekty (viz např. výše zmiňovaný rozsudek Soudního dvora *EMAG Handel Eder*). Je-li dodání zboží, které § 13 odst. 1 zákona o DPH definuje jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou mezi těmito subjekty, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné takové

transakci a pouze taková transakce může být považována za intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakcí, které jí předcházejí a které po ní následují. Tyto ostatní transakce se považují za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno právě v závislosti na tom, zda předcházejí nebo následují po transakci s přepravou spojené, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky (srov. § 7 zákona o DPH). V případě, že se převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskuteční před tím, než došlo k přepravě z jiného členského státu, není již možné tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch původního pořizovatele (srov. výše uvedený rozsudek Soudního dvora *Euro Tyre Holding*) či jakémukoli jinému dodání, které přepravě v řetězci předcházelo.

[51] Z výše uvedeného pro projednávanou věc plyne, že pokud by společnost Herst nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník již na území jiného členského státu, pak stěžovatelka jakožto její dodavatelka nemohla zboží nabýt na území České republiky. Klíčové je tedy určení toho, kde a kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Základní východiska, která je zapotřebí zohlednit při posuzování okamžiku nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, zdejší soud shrnul např. v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 103/2021-44:

„Soudní dvůr Evropské unie se k pojmu ‚dodání zboží' ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH"), z něhož § 13 odst. 1 zákona o DPH vychází, vyjádřil např. v rozsudku ze dne 8. 2. 1990, C-320/88, věc Shipping and Forwarding Enterprise Safe, či v rozsudku ze dne 6. 2. 2003, C-185/01, věc Auto Lease Holland. Závěry Soudního dvora Evropské unie obsažené v citovaných rozsudcích shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, a zdůraznil, že ‚dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. […] právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.'.

V již zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016-176 Nejvyšší správní soud připomněl, že byť převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů, neznamená to, že by v posuzování dané otázky nehrálo vůbec žádnou roli. Právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Byť zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník, výjimečně půjde také o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Některé hraniční případy upravuje přímo směrnice o DPH [podle čl. 14 odst. 2 písm. b) této směrnice se např. nepřihlíží k výhradě vlastnického práva], jiné případy upravuje s ohledem na skutkovou stránku konkrétního případu i vnitrostátní právo toho kterého členského státu.

Při posuzování otázky, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, je nutno přihlédnout také k záměrům kupujícího, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (k tomu viz rozsudek SDEU ve věci Euro Tyre, bod 34). Nestačí přitom určit, kdy začal daňový subjekt se zbožím nakládat fakticky – převod práva nakládat se zbožím jako vlastník totiž nevyžaduje, aby strana, na kterou je zboží převáděno, zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo uvedené zboží

fyzicky přepraveno nebo ho fyzicky obdržela (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, věc Enteco Baltic, bod 87). V případě, že nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, nemůže pod pojem ‚dodání zboží' spadat převod majetku do pouhé držby (v tomto smyslu viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 7. 2005, C-435/03, věc British American Tobacco a Newman Shipping, bod 36), či to, že přepravce fyzicky přemístí dotčené zboží z jednoho místa na jiné na účet jiného hospodářského subjektu (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 6. 2010, C-237/09, věc De Fruytier, bod 25). Stejně tak nestačí konstatovat, kdy přešlo nebezpečí škody na věci, ačkoliv se může jednat o podpůrnou argumentaci týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, neboť přechod nebezpečí škody na věci je často spojen s převodem vlastnického práva (viz bod 119 rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176). Vždy je potřeba hodnotit veškeré okolnosti daného případu ve svém souhrnu (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Euro Tyre, bod 44)."

[52] Pro projednávanou věc je podstatná rovněž skutečnost, že šlo o pohonné hmoty. Ty jsou totiž na rozdíl od některých jiných druhů zboží zatíženy spotřební daní, jejíž správa klade na intrakomunitární pořízení zboží další požadavky. Jak však vysvětlil Soudní dvůr v již rovněž zmiňovaném rozsudku *AREX CZ*, pro účely DPH je i v těchto případech zásadní, kterému plnění lze přičíst jedinou přepravu uvnitř Společenství. To se odvíjí od okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Naproti tomu správa spotřební daně vychází z pohybu vybraných výrobků, daňová povinnost vzniká v jiném okamžiku. Z toho vyplývá, že přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ani určení subjektu, který byl osobou povinnou přiznat a zaplatit spotřební daň v členském státě určení, nemohou dostatečně vypovídat o tom, kterému článku řetězce je třeba přičíst intrakomunitární přepravu pro účely DPH.

[53] Závěry svého rozsudku *AREX CZ* následně Soudní dvůr potvrdil v opakovaně zmiňovaném rozsudku *Herst*. V něm se zabýval přímo případem společnosti Herst a problematikou následného pořízení zboží dosavadním „přepravcem". Soudní dvůr zdůraznil, že je zapotřebí hodnotit nikoli pouhý okamžik převodu, ale rovněž to, zda koncový odběratel přepravu sám inicioval, zajistil vlastními prostředky, jaký cíl sledoval apod. Zároveň Soudní dvůr upozornil, že unijní právo brání tomu, aby vnitrostátní soud použil výklad vnitrostátního práva příznivější pro daňový subjekt, pokud je takový výklad neslučitelný s unijním právem.

[54] Argumentace stěžovatelky v projednávané věci směřuje především k rozložení důkazního břemene a vedení dokazování v daňovém řízení. Stěžovatelka je toho názoru, že bylo povinností daňových orgánů prokázat, kdy na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Zároveň upozorňuje, že žalovaný jí neumožnil prokázat sporná tvrzení, neboť neprovedl důkazy, které navrhovala.

[55] K problematice důkazního břemene v daňovém řízení se již správní soudy mnohokrát vyjádřily, učinil tak i krajský soud v projednávané věci (body 107 a 108 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za účelné tyto otázky podrobně rekapitulovat a pouze shrnuje, že své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu unese daňový subjekt tím, že předloží své účetnictví a jiné povinné záznamy, resp. v případě DPH formální daňové doklady. Pokud správce daně následně prokáže důvodné pochybnosti o věrohodnosti důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, důkazní břemeno tíží opět daňový subjekt. To platí i pro určování okamžiku nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Nejvyšší správní soud v rozsudku

ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, publ. pod č. 3901/2019 Sb. NSS, konstatoval, 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 také primárně objasnit daňový subjekt. Bylo by absurdní, aby za dané situace skutkový stav primárně zjišťoval správce daně.*“.

[56] Jak v projednávané věci vyhodnotil již krajský soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 21. 12. 2020, č. j. 48 Af 42/2016-88, správce daně ve výzvě ze dne 30. 6. 2014, č. j. 3144631/14/2118-05400-204419, formuloval své pochybnosti ohledně dodávek pohonných hmot mezi dodavateli stěžovatelky a stěžovatelkou, které následně směřovaly ke společnosti Herst. Podle správce daně okolnosti nasvědčovaly tomu, že společnost Herst přepravovala zboží pro svou vlastní ekonomickou činnost a že přeshraniční povahu mělo dodání mezi stěžovatelkou a společností Herst. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že touto výzvou správce daně dostatečně vážně zpochybnil formálně právní stav tvrzený stěžovatelkou. K témuž závěru již zdejší soud dospěl v případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2011 (rozsudek ze dne 10. 11. 2025, č. j. 3 Afs 258/2024-73, bod 25). Nebylo tedy povinností správce daně provádět z vlastní iniciativy vyšetřování skutečného průběhu obchodů, jak tvrdí stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti. Byla to naopak stěžovatelka, kdo byl povinen prokázat, že transakce se fakticky uskutečnily tak, jak tvrdí (příp. svá tvrzení korigovat).

[57] Námitka stěžovatelky, že daňové orgány měly prokázat skutečný průběh obchodů, je tedy nedůvodná.

[58] Daňové orgány však následně nepostupovaly v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu a neumožnily stěžovatelce, aby své důkazní břemeno unesla, když neprovedly důkazy navržené stěžovatelkou a ani dostatečně nezdůvodnily jejich neprovedení. To vedlo ke zrušení původního rozhodnutí žalovaného. Toto pochybení daňových orgánů však neznamená, že by v dalším řízení již stěžovatelka důkazní břemeno nenesla, že by daňové orgány musely nutně provést úplně všechny důkazy navržené stěžovatelkou nebo že by měly důkazní prostředky za stěžovatelku dokonce vyhledávat. Nejvyšší správní soud k tomu připomíná, že z okolností případu je nepochybné, že stěžovatelka si byla vědoma skutečnosti, že se účastní řetězového obchodu a že k faktickému odběru zboží dochází v jiném členském státě. Vzhledem ke svému propojení se společností Herst rovněž nemohla nevědět, že to byla právě společnost Herst, kdo inicioval celou transakci a na jejím konci i formálně právně nabyl pořízené zboží.

[59] Pokud zapojení stěžovatelky mělo nějaký ekonomický smysl, bylo na stěžovatelce, aby si včas opatřila dostatečně kvalitní důkazní prostředky, které jí mohly pomoci prokázat, že průběh transakcí byl nejen formálně právně, ale i fakticky takový, jaký tvrdila. Pokud se tedy v důsledku zrušení původního rozhodnutí žalovaného staly některé důkazy obtížněji dosažitelnými, nelze snižovat důkazní standard a připustit, aby stěžovatelce byl uznán odpočet DPH, u něhož neprokázala splnění zákonných podmínek. Jak zároveň správně poznamenal krajský soud, údajně „ztracené“ důkazy by nemohly mít vliv na výsledek řízení. Týkaly se totiž vztahů v předcházejících článcích řetězce, nikoli vztahu stěžovatelky a společnosti Herst a skutečného průběhu přepravy pohonných hmot, na němž daňové orgány založily své posouzení.

[60] Nejvyšší správní soud se tudíž neztotožnil ani s námitkou, dle níž se stěžovatelka dostala do důkazní nouze vinou nezákonného postupu správce daně.

[61] K otázce dokazování je vhodné rovněž poznamenat, že podle daňových orgánů okolnosti případu nasvědčovaly tomu, že na společnost Herst přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již při stočení pohonných hmot do jejích cisteren v jiném členském státě. To znamená, že stěžovatelka jako dodavatelka společnosti Herst právo nakládat se zbožím jako vlastník fakticky vůbec nenabyla – fungovala toliko jako „průtokový" článek pro převod vlastnictví ve formálně právním smyslu. V takové situaci nelze požadovat po daňových orgánech či krajském soudu, aby prokazovaly, že stěžovatelka nenabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník. To, že k nějakému ději nedošlo, se z povahy věci prokazuje velmi obtížně. Naopak, pokud by byla pravdivá verze stěžovatelky, mělo být v její moci prokázat, že právo nakládat se zbožím jako vlastník skutečně získala (např. že mohla rozhodovat o jeho prodeji jinému subjektu či změně místa doručení, odpovídala za případnou škodu apod.) a že se tak stalo až v tuzemsku, tedy po provedení přeshraniční přepravy společností Herst. To však stěžovatelka nikterak neprokázala a dokonce ani neuvedla žádné plausibilní vysvětlení, jaký byl vůbec smysl jejího zapojení do řetězce. Odkaz krajského soudu na judikaturu vztahující se k dani z příjmů je v tomto ohledu relevantní, neboť v daňovém právu obecně platí, že pro stanovení daně je zpravidla rozhodný stav skutečný, nikoli pouze stav formálně právní.

[62] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že žalovaný účelově neodmítal důkazy, které hovořily ve prospěch stěžovatelky. Stěžovatelčiny důkazy totiž prokazovaly toliko stav formálně právní, nikoli skutečné panství nad pohonnými hmotami, které přepravovala společnost Herst. Svědectví osob jednajících za dodavatele (či předchozí články řetězce), nemohlo nijak osvětlit faktický vztah mezi stěžovatelkou a společností Herst ani ekonomický smysl zapojení stěžovatelky do řetězce. Stejně tak neměla na otázku, jak bylo převáděno právo nakládat se zbožím jako vlastník, vliv skutečnost, že rafinerie neměly obchodní kontakty přímo se společností Herst. Jak totiž vyplývá z již rovněž zmiňovaného rozsudku Soudního dvora *Kreuzmayr*, není rozhodné, jakou představu o transakci měl předchozí článek řetězce na základě nesprávných či neúplných informací od odběratele.

[63] Z obdobných důvodů nemohou o skutečném převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník dostatečně vypovídat údaje uvedené v EMCS, neboť ty svědčí pouze o tom, jak vnímala transakce osoba, která údaje vyplňovala, nikoli o tom, kdo přepravu organizoval ve skutečnosti a jaký byl ekonomický smysl celé transakce. Stěžovatelka neuvedla, na základě čeho by měly celní orgány kontrolovat nepovinné položky, které nejsou rozhodné pro výběr spotřební daně, jejž mají na starosti. Údaj uvedený v EMCS sice představuje jistou indicii o průběhu obchodů (proto ostatně krajský soud původní rozhodnutí žalovaného zrušil), ovšem taktéž směřuje zejména k prokázání stavu formálně právního a nemůže sám o sobě zvrátit důvodné pochybnosti správce daně založené na ostatních okolnostech případu, s nimiž jsou údaje uvedené v EMCS v rozporu.

[64] Námitka, dle níž daňové orgány i krajský soud přistupovaly k provádění i hodnocení důkazů selektivně, nerozkryly vztahy v řetězci a neumožnily tak stěžovatelce unést její důkazní břemeno, je tedy nedůvodná.

[65] Podle stěžovatelky společnost Herst nemohla být organizátorem přepravy, když ze spisu nevyplývá žádný její vztah se společností PROROBI, která měla být přímým odběratelem rafinerie. Nejvyšší správní soud k tomu v prvé řadě poznamenává, že ze spisu nevyplývá, že by společnost PROROBI byla do obchodů se stěžovatelkou zapojena i ve zdaňovacích obdobích března a dubna 2012, o něž jde v projednávané věci. Přestože na to upozornil žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, stěžovatelka pouze konstatovala, že nelze vycházet z toho, že by se její vztah se společností Herst rychle měnil. Blíže však nevysvětlila, proč by měla být role společnosti Herst totožná ve vztahu k různým subdodavatelům, byly-li to skutečně samostatné subjekty, které využívaly služeb společnosti Herst pouze jako přepravce, jak tvrdí stěžovatelka.

[66] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63, upozornil, že „*nelze v řízení vycházet bez dalšího ze skutečností z jiného, resp. jiných zdaňovacích období a tyto skutečnosti ‚promítat' do dalšího či dalších zdaňovacích období. Tak jako nelze např. při opomenutí a pochybeních daňového subjektu v jednom zdaňovacím období, bez řádného zjištění skutkového stavu, automaticky vyvozovat shodné negativní závěry pro další zdaňovací období, nelze ani vycházet z faktu, že prokázal-li daňový subjekt relevantní skutečnost rozhodnou pro stanovení daně v jednom zdaňovacím období, má se za to, že se svého důkazního břemene pro další zdaňovací období zbavil.*". Tato úvaha sice vycházela z § 40 odst. 14 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který nemá přesný ekvivalent v daňovém řádu, ovšem jako obecná zásada daňového práva je platná i nadále a odkazuje na ni i judikatura týkající se daňového řádu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 10 Afs 300/2016-88, či ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021-29). Nelze tedy ani v projednávané věci bez dalšího tvrdit, že ze vztahu (či absence vztahu) společnosti Herst s předchozím článkem řetězce z jiného zdaňovacího období lze dovozovat nějaké závěry pro nyní projednávanou věc, tedy odpočet DPH za zdaňovací období března a dubna 2012. Ostatně z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud v nynější věci sice připomněl, že k obdobným skutkovým a právním závěrům již dospěl mj. v rozsudku ze dne 10. 11. 2025, č. j. 3 Afs 258/2024-73, ve věci DPH stěžovatelky za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011, avšak nespokojil se pouze s tímto konstatováním, resp. odkazem na uvedený rozsudek, ale vypořádal jednotlivé námitky stěžovatelky právě ve vztahu ke skutkovým okolnostem nyní posuzovaných zdaňovacích období března a dubna 2012.

[67] Právě v souladu s tím, že nelze bez dalšího přebírat závěry z jiných zdaňovacích období, postupoval rovněž žalovaný, když ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, u nichž nebyl schopen včas provést dokazování, dodatečné platební výměry správce daně zrušil a řízení zastavil. Lišila-li se důkazní situace v jednotlivých zdaňovacích obdobích, nelze se podivovat tomu, že daňové řízení bylo ukončeno jiným způsobem. Postup žalovaného tedy nebyl nekonzistentní, jak namítá stěžovatelka.

[68] K otázce vztahu společnosti Herst s tvrzenými přímými odběrateli rafinerií lze navíc poznamenat, že ani tato okolnost by nemohla prokázat tvrzení stěžovatelky. Stěžejní je totiž skutečnost, že zboží reálně přepravily právě cisterny společnosti Herst. Vzhledem k tomu, že společnost Herst byla i koncovým zákazníkem transakce, jeví se jako nejpravděpodobnější organizátor přepravy právě ona. Pokud by měl být organizátorem přepravy kdokoli jiný, dalo by se očekávat, že s reálným přepravcem bude mít nějaký kontakt za účelem uplatnění svých pokynů. Skutečnost, že údajný organizátor přepravy neměl žádný kontakt se společností Herst, tedy svědčí ve prospěch závěrů daňových orgánů

(že deklarovaný organizátor přepravu ve skutečnosti neorganizoval), nikoli ve prospěch stěžovatelky. Jak zároveň vyplývá z judikatury Soudního dvora (zejména rozsudku *AREX CZ*), režim DPH je odlišný od režimu spotřebních daní. Skutečnost, že bylo z pohledu požadavků na přepravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně zapotřebí dodržet určité podmínky, sama o sobě nevypovídá o tom, kdy přesně společnost Herst nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník ve vztahu k DPH. Nebylo totiž zjištěno, že by nějaký jiný subjekt v průběhu přepravy udílel společnosti Herst pokyny ohledně právního osudu zboží či jeho finálního směřování po propuštění do volného oběhu v rámci České republiky.

[69] Ani kasační námitku, dle níž společnost Herst nebyla organizátorem přepravy, tedy Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou.

[70] Poslední kasační námitkou je požadavek stěžovatelky, aby daňové orgány určily konkrétní právní titul, jímž na ni (či na společnost Herst) přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě. Tento svůj požadavek stěžovatelka zakládá zejména na rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, publ. pod č. 4354/2022 Sb. NSS, a na něj navazující rozsudky ze dne 31. 10. 2022, č. j. 5 Afs 64/2020-157, a ze dne 30. 11. 2022, č. j. 8 Afs 114/2020-72.

[71] Jak však zdejší soud stěžovatelku již upozornil ve svém rozsudku ze dne 10. 11. 2025, č. j. 3 Afs 258/2024-73, ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2011, otázce (ne)uvádění konkrétního právního titulu se následně věnoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 214/2022-77, publ. pod č. 4508/2023 Sb. NSS. V něm zdejší soud po podrobném rozboru této problematiky dospěl k následujícímu závěru: „*Při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník 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 vlastník. Mohou však nastat případy, kdy nebude formální titul existovat nebo formální převod práva nebude odpovídat zjištěnému faktickému stavu, a 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.*“ Požadavek na uvedení konkrétního právního titulu pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastník tedy nelze chápat absolutně jako požadavek na výslovnou právní kvalifikaci konkrétního vztahu. Pro úplnost lze dodat, že ústavní stížnost proti citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 214/2022-77, byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 18. 9. 2024, sp. zn. III. ÚS 1633/24, pro zjevnou neopodstatněnost.

[72] V projednávané věci žalovaný dostatečně podrobně popsal okolnosti, z nichž plynuly závěry o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Herst již při stočení pohonných hmot do jejích cisteren v jiném členském státě. Společnost Herst sama organizovala přepravu, zajišťovala ji svými vozidly a nesla její náklady. Celou transakci iniciovala ona sama, příp. prostřednictvím propojené stěžovatelky, dopravu si od ní nikdo formálně neobjednával, nebyla doložena žádná samostatná přepravní smlouva. Přes e-mailovou komunikaci tato společnost určovala, kolik pohonných hmot má zájem odebrat. Instrukce od dodavatelů přicházely přímo společnosti Herst, bez nutnosti zapojení stěžovatelky. Společnost Herst od naložení se zbožím fyzicky disponovala a mohla udělovat

pokyny svým řidičům. Zboží bylo přepravováno přímo na čerpací stanice společnosti Herst. Přeprava z rafinerií na čerpací stanice proběhla vždy jediná a nebyla fakticky ničím přerušena (pouze administrativním propuštěním zboží do volného oběhu). Společnost Herst podnikala v oblasti prodeje pohonných hmot (na rozdíl od stěžovatelky, která provozovala zejména autoškolu), již od počátku transakce zahájené objednávkou u dodavatelů stěžovatelky měla v úmyslu získat zboží pro svou ekonomickou činnost. CMR listy neobsahovaly potvrzení příjemce o převzetí, společnost Herst navíc disponovala i jinými exempláři než CMR listy pro přepravce. Všechny tyto skutečnosti ve vzájemné souvislosti svědčí o tom, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Herst došlo již v jiném členském státě.

[73] Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že žalovaný považoval za skutečnou ekonomickou transakci pořízení zboží přímo společností Herst z rafinerií v jiných členských státech. Skutečnost, že tento závěr explicitně neformuloval, nemohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. To platí obzvlášť v situaci, kdy rozhodnutí žalovaného bylo vydáno ještě před vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85 (který první vyslovil požadavek konkrétního právního hodnocení). Ve vztahu ke stěžovatelce navíc žalovaný výslovně uvedl, že byla dodavatelem pouze po formální stránce a její účast na transakcích v řetězci postrádala ekonomický smysl (bod 48). Označil tedy konkrétní právní důvod (resp. absenci právního důvodu), pro který stěžovatelka právo nakládat se zbožím jako s vlastním v tuzemsku vůbec nenabyla.

[74] Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil ani s kasační námitkou, dle níž byly napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

IV.
Závěr a náklady řízení

[75] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou poslední s. ř. s. zamítl.

[76] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 22. května 2026

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu