

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové, soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **LEDOPA GROUP s. r. o.**, se sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou, zast. JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 49/5, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2015, č. j. 40591/15/5300-22441-711309, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 1. 2018, č. j. 62 Af 14/2016 - 96,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku **3.400 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Milana Jelínka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) vydal dne 6. 3. 2014 dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) doměřil DPH za zdaňovací období srpen 2012 (46.682.542 Kč), září 2012 (52.200.993 Kč), říjen 2012 (68.980.349 Kč) a prosinec 2012 (57.714.639 Kč). Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně nakoupila pohonné hmoty od dodavatelů (českých společností) s místem nakládky v zahraničí (Slovensko, SRN a

Slovinsko). Pohonné hmoty byly stáčeny do automobilových cisteren v zahraničí a byly dopravovány na účet žalobkyně přímo konečnému odběrateli na území České republiky. Byly dodány mezi několika subjekty (které si je mezi sebou „přefakturovávaly“), avšak s jedinou přepravou – z rafinerie v jiném členském státě přímo do čerpacích stanic v tuzemsku.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že místem plnění při dodání zboží bylo místo, kde se zboží nacházelo v době, kdy přeprava zboží začala, tj. území jiných členských států; žalobkyně organizovala a hradila dopravu (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Žalobkyně tedy nepostupovala podle § 2 a § 72 zákona o DPH, pokud si z těchto nákupů uplatnila nárok na odpočet daně z tuzemského plnění. Žalovaný správnost těchto závěrů potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, které krajský soud vyhověl, rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud vyšel ve svých úvahách z rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, věc *JASA trans*, a dospěl k závěru, že správce daně, resp. žalovaný neobjasnili veškeré podstatné okolnosti nezbytné pro zákonné doměření daně, zejména ve vztahu k určení pořizovatele zboží a s tím související otázky místa plnění. Žalovaný místo plnění stanovil na základě kritéria organizace přepravy zboží, tedy v rozporu s rozsudkem *JASA trans*, podle něhož kritérium organizace přepravy nemůže být kritériem jediným, popř. rozhodujícím. Vždy je třeba posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl prvním pořizovatelem, který nabyl na území jiného členského státu právo nakládat se zbožím jako vlastník, přičemž prvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Krajský soud odmítl argumenty žalovaného, že by rozsudek *JASA trans* nepředstavoval ustálenou judikaturu, nebo že by byl další judikaturou překonán. Pro aplikaci rozsudku *JASA trans* na danou věc je podle soudu nerozhodné, že byla žalobkyně vyzvána k prokázání toho, kdy a kde došlo k dodání zboží podle § 13 zákona o DPH. Na základě výzvy navíc žalobkyně důkazní návrhy učinila.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s ř. s.]. Stěžovatel je přesvědčen, že místo plnění stanovil v souladu s judikaturou Soudního dvora EU. Navíc krajský soud vzal v úvahu pouze rozsudek *JASA trans*, aniž by zohlednil výzvu vydávanou stěžovatelem v rámci odvolacího řízení. Krajský soud navíc nedostatečně reagoval na argumenty stěžovatele ve vyjádření.

[5] Stěžovatel poukazuje na to, že správce daně postupoval při doměření DPH v souladu s judikaturou Soudního dvora, kterou obsáhle cituje. V případě, že dochází k řetězovým obchodům se zbožím, kdy je postupně převáděno vlastnické právo k tomuto zboží, a toto zboží je v rámci těchto transakcí přepraveno z jiného členského státu, lze za dodání zboží s přepravou považovat toliko jednu z dodávek v řadě. Přiznání dopravy jedné konkrétní obchodní transakci je významné proto, že ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v

závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou. Klíčovou otázkou je problém určení, ke kterému dodání musí být přeprava uvnitř EU přičtena, pokud přepravu zboží provádí osoba, která má jak postavení kupujícího, a to v rámci prvního dodání, tak i postavení prodávajícího v rámci dodání druhého. Pokud je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř EU, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU.

[6] Stěžovatel nezvažoval pouze to, že přepravu realizovala žalobkyně, ale také to, kdo měl právo nakládat se zbožím jako vlastník a přihlédl i k dalším skutečnostem, které při správě daní vyšly najevo. Žalobkyně jako subjekt, který zajišťoval a realizoval přepravu, se nacházela v postavení jednak kupující, jednak prodávající. Žalobkyně měla právo nakládat s věcí jako vlastník, neboť měla po dobu přepravy právo disponovat se zbožím a fakticky tak mohla ovlivnit, zda k přepravě dojde či nikoliv. Právo nakládat s věcí jako vlastník přešlo na žalobkyni v jiném členském státě a na dalšího pořizovatele přešlo až ve státě určení přepravy, tedy v ČR. Žalobkyně neprokázala, že by ji některý subjekt vyskytující se v předchozích dodáních, resp. subjekty uvedené v nákladním listu CMR zmocnily k provedení přepravy, náklady na provedení přepravy přefakturovány nikomu nebyly. Pokud žalobkyně v dané situaci neuzavřela přepravní smlouvu, případně tuto smlouvu uzavřela ústně, nemohla být v dobré víře, že unese své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že je pouze zmocněným dopravcem a nikoli organizátorem přepravy. O neexistenci přepravní smlouvy pak svědčí rovněž to, že nebyly naplněny základní pojmové znaky této smlouvy: byla to žalobkyně, nikoli její dodavatel, kdo určoval místo vykládky zboží. Absentuje rovněž úplata ve formě přepravného. Stěžovatel poukazuje na to, že žalobkyně předložila k důkazu jen mezinárodní nákladní listy CMR, které však nejsou s to prokázat, že žalobkyně vystupovala jako zmocněný dopravce.

[7] Stěžovatel se tedy věnoval nejen organizaci přepravy, ale současně i tomu, kdy nabyla žalobkyně právo nakládat s věcí jako vlastník, tedy kdy došlo k dodání zboží do jiného členského státu pro účely DPH. V rámci řízení byly prověřovány žalobkyní předložené evidence, daňové doklady a záznamy. Dále byly například vydávány výzvy k poskytnutí informací a dožádání místně příslušných správců daně přepravců. Stěžovatel má za to, že posoudil všechny zvláštní okolnosti umožňující určit, jaké dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro intrakomunitární dodání zboží. Stěžovatel se neztotožňuje ani s tvrzením, že neprovedl navržené důkazy, neboť ze spisového materiálu vyplývá, že se zabýval jak fakturami, tak doklady o přepravě, dodacími i CMR listy. Stěžovatel trvá na tom, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Když neprovedl důkazy navržené účastníkem řízení, tak to řádně odůvodnil, a to zejména s ohledem na způsobilost navržených důkazních prostředků prokázat relevantní skutečnosti. Stěžovatel dal zákonným způsobem žalobkyni možnost unést její důkazní břemeno. Žalobkyně nevystupovala v rámci řetězové dodávky pouze jako subjekt, který zajišťoval přepravu pohonných hmot. Žalobkyně byla současně i odběratelem a dodavatelem tohoto zboží. Žalobkyně zmocnila dopravce a dávala mu pokyny pro vyplnění údajů v CMR, musela tedy vědět, kdo je posledním poskytovatelem se zahraničním DIČ a kdo je prvním subjektem s českým DIČ. Věděla tedy, že pořizuje zboží z jiného členského státu. Vyplývající nesrovnalosti tak měla prokázat. Tyto skutečnosti ale nikdy nerozkryla.

Nevysvětlila, kdo jí poskytl tyto informace, pokyny, nevysvětlila, proč náklady na přepravu nesla sama a tyto náklady nikomu nepřefakturovala. Skutečnost, že žalobkyně byla k dopravě zmocněna svými dodavateli, začala tvrdit až v reakci na výzvu čj. 30045/15. Pokud žalobkyně byla zmocněna k přepravě, měla toto zmocnění také předložit, což se nestalo.

[8] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel upozorňuje na to, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s jeho argumentací. Stěžovatel soudu předložil obsáhlé vyjádření k žalobě, ve kterém jednak poukázal na nedávné závěry judikatury NSS modifikující závěry *JASA trans* (rozsudky ze dne 24. 8. 2017, č. j. 5 Afs 221/2016 - 25 a ze dne 16. 8. 2017, č. j. 1 Afs 157/2017 - 36) a jednak předestřel způsob, jak judikaturu Soudního dvora vykládat. Krajský soud k tomu však jen stroze konstatoval, že stěžovatelem citovaná judikatura nic na závěrech rozsudku *JASA trans* nezměnila a vyjádření považoval pouze za polemiku s tímto rozsudkem. S tím stěžovatel nesouhlasí. Snažil se na rozsudek *JASA trans* navázat a přednést soudu své stanovisko.

[9] Žalobkyně se ve vyjádření ztotožnila s důvody rozsudku krajského soudu. Upozorňuje, že rozsudek je v souladu s judikaturou Soudního dvora, o kterou se paradoxně opírá kasační stížnost. Tato judikatura požaduje celkové posouzení všech okolností projednávaného případu, právě tuto povinnost stěžovatel i správce daně porušili.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] NSS při posuzování přípustnosti kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[11] NSS o kasační stížnosti uvážil stejně, jako uvážil o kasační stížnosti v řízení s totožnými účastníky ve svém předchozím rozsudku ze dne 8. 8. 2018, č. j. 10 Afs 40/2018 - 40, zabývajícím se identickou podstatou sporu, pouze týkajícím se stanovení daně za jiné zdaňovací období.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Stěžovatel správně poukazuje na § 64 odst. 1 zákona o DPH, dle něhož plnění, kterému bude přičtena intrakomunitární přeprava zboží, je pak za splnění dalších podmínek osvobozeno od daně. Toto ustanovení vychází z čl. 138 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty,[1] dle kterého osvobodí členské státy od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží. Dle § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

[1] Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1-118.

[14] Pořízení zboží z jiného členského státu definuje § 16 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého se pořízením zboží pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do členského státu od něj odlišného

a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží,

b) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo

c) zmocněnou třetí osobou.

Za pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu se pro účely zákona o DPH považuje dle § 16 odst. 1 písm. a) zákona o DPH *přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a toto zboží bylo plátcem v rámci uskutečňování ekonomických činností v tomto jiném členském státě vyrobeno, nakoupeno, pořízeno z dalšího členského státu nebo dovezeno z třetí země*.

[15] Stěžejní otázkou nynějšího případu je místo plnění při nákupu pohonných hmot. Stěžovatel má za to, že místo plnění bylo v jiném členském státě EU, neboť to byla žalobkyně, kdo organizovala a hradila přepravu. Dodání zboží žalobkyni bylo kvalifikováno jako dodání s přepravou. Místem plnění ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o DPH je dle stěžovatele *místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná*, neboť zboží bylo přepraveno osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží. Žalobkyně s těmito tezemi nesouhlasí, dle ní bylo místem plnění tuzemsko.

[16] Věc je komplikována tím, že pohonné hmoty byly pořízeny v jiném členském státě EU, byly dodány mezi několika subjekty, avšak v rámci jediné přepravy z rafinerie v jiném členském státě přímo čerpacím stanicím v tuzemsku. Mezi prvním tuzemským odběratelem a společnostmi, které dodávaly pohonné hmoty žalobkyni, bylo v řadě několik subjektů, které si mezi sebou pohonné hmoty přefakturovávaly.

[17] Mezi stranami není v obecné rovině sporná aplikace judikatury Soudního dvora EU, stěžovatel se žalobkyní se však přou o dopady této judikatury na nynější kauzu.

[18] Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, bod 31), stávající systém DPH umožňuje převést daňový příjem na členský stát, ve kterém dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží. „[V] *případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně* [...] *Tento výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy*“ (tamtéž, bod 45); „*jeden pohyb zboží uvnitř Společenství může být přičten pouze jednomu ze dvou po sobě následujících dodání*“ (bod 47; srov. též rozsudek ze dne 26. 7. 2017, *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, bod 34).

[19] Pro věc je dále důležitý rozsudek ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 27), dle něhož odpověď na otázku, jakému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, pokud je uskutečněna osobou, která byla jakožto první pořizovatel a druhý dodavatel účastna obou dodání, nebo je uskutečněna jejím jménem, „*závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností umožňujících určit, jaké dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř Společenství. V případě, kdy pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky*“ (bod 34).

[20] Soudní dvůr se v kauze *Euro Tyre Holding* vyjádřil rovněž k přepravě zboží mezi členskými státy. Dle Soudního dvora by mohla „*okolnost, že tuto přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, hrát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedená přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání. Nicméně v případech, kdy je přeprava uskutečňována osobou, která se účastní obou plnění, nebo jménem této osoby, tak jako je tomu ve věci v původním řízení, není tato okolnost relevantní. Proto okolnost, že se ve věci v původním řízení druhý pořizovatel účastnil přepravy, není skutečností, která by umožnila učinit závěr, že tato přeprava musí být přičtena druhému dodání*“ (body 40 a 41). Vyústěním kauzy *Euro Tyre Holding* byl závěr, že v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř EU, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, „*provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství*“ (body 44 a 45 rozsudku *Euro Tyre Holding*). V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník (v tomto smyslu viz rozsudek *Toridas*, body 35 a 36, jakož i tam citovaná judikatura). V případě, že se druhý převod tohoto práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (*Toridas*, bod 36). „*Konečně je nutno dodat, že pro účely určení, zda lze dodání kvalifikovat jako „dodání uvnitř Společenství“, je třeba zohlednit záměry kupujícího v okamžiku pořízení dotčeného zboží, jsou-li podpořeny objektivními skutečnostmi*“ (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2018, *Kreuzmayr*, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, bod 34, shodně *Euro Tyre Holding*, bod 34).

[21] Ze shora uvedených premis vycházel též rozsudek NSS ve věci *JASA trans*, cit. v bodě [3] shora. Dle tohoto rozsudku v případě, kdy je zboží předmětem více po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k DPH, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jediné přepravy uvnitř EU, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či dalšímu dodání, provedeno „*s ohledem na celkové posouzení všech okolností posuzovaného případu (nikoliv jen například s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství*“ (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Prvním pořizovatelem nemusí nutně být vždy bez dalšího osoba, která přepravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Není vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s přepravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující - pořizovatel (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Místem dodání,

které je spojeno s přepravou, nemusí být nutně vždy jen místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek, neboť v případech, kdy dochází k více dodáním v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde jen na počátku a konci této přepravy (§ 7 odst. 2 zákona o DPH).

[22] Stěžovatel má za to, že „celkové posouzení všech okolností případu“ ve smyslu právě citované judikatury provedl, naopak žalobkyně a krajský soud jsou opačného názoru. NSS se s ohledem na dále uvedené ztotožnil s krajským soudem.

[23] Stěžovatel ve svém rozhodnutí vyšel z toho, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno ve vztahu k tomu prokázat místo plnění v tuzemsku, neboť správci daně předložila daňové doklady vztahující se k daným plněním. Správce daně nicméně pojal podezření, že místo plnění bylo v jiném členském státě EU, nikoliv v tuzemsku. Dovozoval tak z toho, že žalobkyně převzala pohonné hmoty v jiném členském státě, přepravu zajišťovala sama pomocí najatých autodopravců přímo z rafinerií, se zbožím tedy fyzicky nakládala již na území jiných členských států. Toliko fakturačně bylo zboží pořízeno v tuzemsku, a to hned prostřednictvím několika společností. Stěžovatel k tomu opakovaně podal žalobkyni výzvu k prokázání rozhodných skutečností, neboť ze strany správce daně nebylo „*důsledně přeneseno důkazní břemeno*“ (bod 43 rozhodnutí stěžovatele). Následně stěžovatel uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno prokázat, že k místu dodání došlo v tuzemsku.

[24] Dle stěžovatele žalobkyně nabyla vlastnické právo k pohonným hmotám již v jiném členském státě, následně sama organizovala přepravu zboží do tuzemska. Drtivá část argumentů stěžovatele v jeho rozhodnutí se však točí jen kolem otázky organizace přepravy zboží (srov. body 52 násl. jeho rozhodnutí, též bod 75), letmo jsou zmíněny nákladní listy CMR (bod 55). Stěžovatel opakuje jako mantru, že k dodání zboží žalobkyni nedošlo v tuzemsku, ale v jiném členském státě EU (prostým naložením pohonných hmot do cisteren), respektive že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako jeho vlastník v jiném členském státě EU. Pokud ovšem žalobkyně předkládala důkazy k opačnému závěru, tyto důkazy buď stěžovatel řádně nehodnotil, nebo je dokonce ignoroval. Stěžovatel tak např. nedostatečně odůvodnil neprovedení navržených výslechů jednatelů společností zúčastněných ve sporných obchodních transakcích apod. (srov. bod 138). Obdobně srov. body 143 – 150 a naprosto nedostatečné hodnocení tam uvedených důkazů.

[25] Není ani akceptovatelné, aby stěžovatel zůstal při hodnocení skutkového stavu jen na zcela obecné úrovni. Mnohé části odůvodnění rozhodnutí stěžovatele jsou zcela vágní, stěžovatel odkazuje jen na „předložené důkazní prostředky“, resp. „posouzení všech okolností případu“ (např. bod 76), jakákoliv konkrétnější analýza provedených důkazů však zcela chybí. V tomto ohledu zůstalo rozhodnutí stěžovatele, jakkoliv dlouhé, do značné míry nepřezkoumatelné. I tam, kde stěžovatel byl konkrétnější, nejsou jeho myšlenkové pochody příliš patrné – srov. bod 65, kde stěžovatel bez jakékoliv bližší argumentace konstatuje, že z rámcové kupní smlouvy plyne, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo k okamžiku nakládky pohonných hmot. Není ale jasné, z jakého článku kupní smlouvy tak stěžovatel dovozuje, co tento článek stanoví apod. NSS zdůrazňuje, že požadavky na kvalitu odůvodnění rozhodnutí stěžovatele jako odvolacího orgánu jsou v tomto případě o to pádnější, neboť teprve stěžovatel odstraňoval pochybení

správce daně ve vztahu k přenosu důkazního břemene a žalobkyni tak adresoval příslušné výzvy.

[26] NSS nezbývá než zopakovat, obdobně jako v kauze *JASA trans*, cit. v bodě [3] shora, že pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné. Rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující. Správní orgány musí patřičně zhodnotit, kdy a který ze subjektů zúčastněných na sporné transakci (řetězovém obchodu) nabyl jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, tedy kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH. Nejde přitom o převod vlastnického práva v právním slova smyslu, přičemž bez zhodnocení této otázky nelze bez dalšího dospět k závěru, kolik dodání bylo uskutečněno v rámci jednoho pohybu zboží (jedné přepravy). Místem dodání, které je spojeno s přepravou, nemusí být vždy nutně pouze místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě v případech, kdy dochází k více dodání v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy. Své závěry v těchto otázkách nesmí stěžovatel konstatovat jako zjevenou pravdu, ale musí je vypořádat ve vztahu k důkazům navrženým žalobkyní.

[27] NSS vůbec nerozumí snaze stěžovatele odlišit nynější kauzu od kauzy *JASA trans* tím, že stěžovatel tentokráte učinil výzvu. Takováto skutečnost je, jak správně uvádí již krajský soud, pro aplikaci právních závěrů ve věci *JASA trans* nerozhodná. Ostatně na základě výzvy žalobkyně důkazní návrhy učinila, byl to ovšem stěžovatel, kdo se s těmito návrhy řádně nevyrovnal. NSS podotýká, že krajský soud neignoroval rozvržení důkazního břemene. Žalobkyně musí prokazovat takové skutečnosti, které uvedla ve svém daňovém tvrzení, a o kterých vznesl správce daně nebo stěžovatel důvodnou pochybnost. Je to pak ale správce daně nebo stěžovatel, kdo musí náležitě reagovat na důkazy žalobkyní předložené. Jak NSS shora vysvětlil, stěžovatel tak v nynější kauze neučinil.

[28] NSS na závěr opakuje velmi výstižnou poznámku krajského soudu. Krajský soud s odkazem na rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2016, č. j. 2 Afs 250/2015 - 53, ve věci zajišťovacích příkazů vůči téže žalobkyni, ukázal, že daňové orgány mohly buď dokazováním zjišťovat, kdo byl pořizovatelem zboží ve smyslu § 16 zákona o DPH, eventuálně se mohly vydat cestou prokazování daňového podvodu. Stěžovatel však neučinil ani jedno, a místo toho dovodil, že pořizovatelem pohonných hmot byla žalobkyně, neboť právě žalobkyně zajišťovala a hradila dopravu zboží ze zahraničí. Přitom ovšem ignoroval důkazy navržené žalobkyní, nebo tyto důkazy dostatečně nezhodnotil.

[29] K závěrečné námitce stěžovatele NSS uvádí, že krajský soud na jeho podání reagoval. Stěžovatel krajskému soudu v podání předestřel vlastní výklad judikatury Soudního dvora a NSS vztahující se k předmětné problematice. Na to krajský soud reagoval v podstatě celým odůvodněním napadeného rozsudku, ve kterém popsal vlastní výklad judikatury Soudního dvora a NSS a dovodil z něj konkrétní důsledky pro projednávanou věc. V reakci na stěžovatelův argument, že judikatura NSS se od rozsudku *JASA trans* dále vyvinula, krajský soud výslovně upozornil na několik rozhodnutí, ve kterých NSS závěry rozsudku *JASA trans* naopak následoval. K tomu dále dodal, že nosné důvody stěžovatelem citovaných dvou rozhodnutí na závěrech *JASA trans* nic nezměnily, s čímž se NSS ztotožňuje: rozsudkem č. j. 5 Afs 221/2016 - 25 NSS zrušil rozhodnutí

krajského soudu pro nepřezkoumatelnost, neboť krajský soud citovanou judikaturu sice odrecitoval, neaplikoval ji ale na konkrétní skutkové okolnosti případu; rozsudkem č. j. 1 Afs 157/2017 - 36 dal NSS zapravdu žalovanému správnímu orgánu, ovšem stalo se tak v situaci, ve které oproti věci *JASA trans* správní orgány zjistily, že daňový subjekt nejenže zajišťoval přepravu pohonných hmot z jiných členských států prostřednictvím smluvního přepravce, ale rovněž nabyl právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník, přičemž jej pak na území ČR prodával dalším subjektům (viz hlavně bod 28 cit. rozsudku). Nosné důvody obou citovaných rozhodnutí tak skutečně spočívaly v něčem jiném, než v modifikaci právních závěrů rozsudku *JASA trans*. Krajský soud tedy stěžovatelovy argumenty z vyjádření k žalobě vypořádal dostatečně a správně.

[30] Soud nepřehlédl, že Soudnímu dvoru Evropské unie byla položena předběžná otázka ve věci *AREX CZ* (C-414/17). Ve stanovisku generálního advokáta se úvodem stanoví: *Toto řízení se opět týká otázky, které plnění v rámci přeshraničního řetězce prodejů je třeba pokládat za dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně, dochází-li pouze k jednomu fyzickému pohybu zboží. Na rozdíl od případů, které byly dosud rozhodnuty, zde však nejde pouze o dvoučlánkový řetězec (2). Toto řízení tedy Soudnímu dvoru umožní upřesnit kritéria pro přičtení pohybu zboží určitému dodání v rámci řetězce prodejů.* Dané je způsobilé vymezit nová kritéria pro posouzení místa dodání v rámci řetězových prodejů. Toto rozhodnutí NSS však vychází z aktuálního právního názoru Soudního dvora shrnutého v rozhodnutí *JASA trans* a potvrzuje zrušení rozhodnutí žalovaného z důvodu výše popsané nepřezkoumatelnosti jeho úvah ohledně zjištěného skutkového stavu. Daňové orgány jsou nicméně povinny případný další judikatorní ohledně předmětné otázky v dalším řízení zohlednit.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] NSS tedy zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Naopak žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí NSS přiznal náhradu nákladů řízení. Náklady řízení představuje odměna advokáta za zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 3.100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. za vyjádření ke kasační stížnosti, podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 3.400 Kč. Žalobkyni proto náleží náhrada nákladů řízení v celkové výši 3.400 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. listopadu 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu