

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **EUROBIT GROUP s.r.o.**, se sídlem Teplého 1375, Pardubice, zast. Rambousek a partner a.s., daňovým poradcem se sídlem Křišťanova 1544/4, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44679/16/5300-22444-711307, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 1. 2020, č. j. 31 Af 68/2016-111,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 1. 2020, č. j. 31 Af 68/2016-111, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo výrokem I. podle § 78 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno shora uvedené rozhodnutí stěžovatele a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíce květen a červen roku 2011 a leden až prosinec roku 2012, všechny ze dne 26. 8. 2015.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu je nárok na odpočet DPH u nakoupených pohonných hmot za období květen a červen roku 2011 a rok 2012, resp. místo dodání zboží, za které žalobkyně považuje tuzemsko a stěžovatel území jiného členského státu.

[3] K žalobním námitkám, které se promítly do námitek kasačních, uvedl krajský soud následující.

[4] K odpovědi na stěžejní otázku: kdy a kde došlo k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník, citoval soud závěry uvedené v rozsudcích SDEU ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17 *AREX CZ* (dále jen „rozsudek AREX“) a ze dne 6. 4. 2016 ve věci C-245/04 *EMAG* (dále jen „rozsudek EMAG“), a rozsudcích NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176 a ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70.

[5] Z rozsudku EMAG vyplynulo, že v případě, že při dvou po sobě následujících dodání téhož zboží uskutečněných za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, může být toto odeslání nebo přeprava přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně. Uskutečněnou přepravu je tedy možné řádně přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují 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.

[6] V návaznosti na rozsudek AREX z rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016-176 vyplynulo, že není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani to, že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Je nesprávné tvrzení žalobkyně, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, by nemohlo dojít k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník.

[7] Krajský soud dospěl k závěru, že se stěžovatel v odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečně zabýval otázkou přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník, přičemž zodpovězení této otázky nepřísluší krajskému soudu, ale stěžovateli. Ten nesprávně vyhodnotil, že původ pohonných hmot byl v jiném členském státě (v Rakousku) a jejich přepravu zajišťovala žalobkyně prostřednictvím cisteren. Stěžovatel považoval za nepochybné, že natankováním pohonných hmot do cisteren se má za to, že provozovatel této cisterny je oprávněn s nimi fakticky nakládat jako by byl jejich vlastník. Takové závěry jsou v rozporu se judikaturou NSS, z níž vyplývá, že pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce (přičemž je lhostejné, zda se jedná o dopravní prostředky ve vlastnictví žalobkyně či nikoli) nedochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dopravce je po dobu dopravy pouze detentorem těchto pohonných hmot.

[8] Pro vyřešení sporné otázky je nezbytné posouzení převodu vlastnictví k pohonným hmotám jako podkladu pro zodpovězení zásadní otázky týkající se okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Je nepochybné, že se nevyžaduje, aby strana, na níž je zboží převáděno, majetek fyzicky držela anebo aby k ní byl fyzicky přepraven. Je nezbytné zkoumat, kdy na žalobkyni bylo převedeno od vlastníka buď vlastnické nebo jiné právo, které by jí umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Tuto otázku je nutno posoudit dle příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů [zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o mezinárodním právu soukromém a procesním)]. Dle závazné judikatury (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176) by se totiž převod vlastnického práva v případě, že se zboží nacházelo v Rakousku, mělo řídit rakouským právem dle zásady místa, kde se věc nacházela v rozhodné době. Judikatura však nevylučuje ani to, že by otázka převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník mohla být řešena i českým právem, neboť převod práva nakládat s věcí se naopak řídí právním řádem smlouvy (§ 5, §

6 a § 12 uvedeného zákona). Stěžovatel se ustanoveními soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva nezabýval.

II. Obsah kasační stížnosti, její doplnění a vyjádření žalobkyně

[9] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Krajský soud z citované judikatury zkratkovitě dovodil, že pro vyřešení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je nezbytné posouzení převodu vlastnictví dle zákona o mezinárodním právu soukromém a procesním.

[11] Ačkoli NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016-176 dospěl k závěru, že SDEU spojil převod vlastnictví k pohonným hmotám podle českého soukromého práva s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník podle Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „směrnice o DPH“), současně však v témže rozsudku NSS s odkazem na rozsudek AREX dodal, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník se neomezuje na převod stanovený ve formách vymezených použitelným vnitrostátním předpisem. Naopak, otázka nabytí vlastnického práva dle vnitrostátních předpisů není jediným nebo absolutním kritériem pro posouzení otázky, kdy účastník nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu daňových předpisů. V transakcích typu EMAG a Euro Tyre je třeba posuzovat nabytí vždy s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti dané věci (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2019 č. j. 6 Afs 121/2019-34).

[12] Závěry „pouze poznamenané“ NSS ve vztahu k aplikaci zákona o mezinárodním právu soukromém a procesním nelze paušalizovat, je nutné je vnímat v kontextu případu AREX, ve kterém se jednalo o reakci na závěry daňových orgánů dovozené rovněž ze soukromoprávní roviny.

[13] Není zřejmé, proč by měl stěžovatel v konkrétní věci, ve které se zabýval veřejnoprávní otázkou dodání zboží dle § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty) a s tím souvisejícím odpočtem na DPH, posuzovat formální nabytí vlastnického práva k pohonným hmotám dle soukromoprávních předpisů, když soukromoprávní rovina nebyla sporná. V návaznosti na to neplyne z rozsudku ani jednoznačný závazný právní názor krajského soudu, jak má v novém odvolacím řízení stěžovatel postupovat, v čemž spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[14] Stěžovatel dospěl k závěru, že žalobkyně byla organizátorem přepravy plnění a že na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při nakládce pohonných hmot v jiném členském státě, přičemž se neomezil pouze na konstrukci, že již pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Kromě této skutečnosti bylo prokázáno, že: 1. v rámci dodávek byla uskutečněna jenom jedna přeprava, a tu žalobkyně organizovala svými dopravními prostředky; 2. zboží bylo na její dopravní prostředky nakládáno v rafinériích v jiném členském státě; 3. pohonné hmoty byly přeprodávány během jediného dne v řetězci

několika společností; 4. samotná přeprava probíhala z místa uskladnění pohonných hmot přímo na čerpací stanice odběratelů žalobkyně; 5. žalobkyně předem věděla, že pohonné hmoty pořizuje od českých dodavatelů a že se jedná o zboží skladované v jiném členském státě; 6. žalobkyně dopravu svému dodavateli nefakturovala; 7. nakupovala pohonné hmoty pro svou vlastní ekonomickou činnost a od počátku je měla v úmyslu pořídit a přepravit pro sebe, nikoli pro jiný subjekt, vždy jela pro pohonné hmoty, které si sama objednala; 8. sama si určovala, odkud bude zboží pocházet a který den se bude nakládat; aj. Nevystupovala proto v roli dopravce, nýbrž organizátora přepravy, pohonné hmoty přebírala k přepravě s prokazatelným záměrem je nakoupit a přepravu okamžitě realizovat.

[15] Právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastník s ohledem na provedené dokazování vykonávala již od počátku „řetězce dodání“ žalobkyně. Deklarovaní dodavatelé byli v rámci transakcí pasivní (na rozdíl od žalobkyně) a nebylo tak možné uvažovat o jakékoli faktické dispozici deklarovaných dodavatelů s pohonnými hmotami, resp. o nabytí práva disponovat s předmětem dodání. Formální zapojení deklarovaných dodavatelů jako dalšího článku v řetězci z nich nemůže činit skutečné dodavatele ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Nárok na odpočet DPH není vázán jen na předložení dokladů, důležitý je objektivní stav věci.

[16] Ačkoli byl model obchodování s pohonnými hmotami ve věci AREX a v nyní projednávané případě obdobný, závěry daňových orgánů vyslovené k otázce převodu práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník již v jiném členském státě se odlišovaly, resp. byly postaveny na odlišných argumentech. V rozhodnutí o odvolání nemohl být rozsudek AREX reflektován, neboť byl vydán již v roce 2016, přesto vedle něj obstojí.

[17] Stěžovatel ozřejmil, proč na žalobkyni nebylo možné pohlížet jako na pouhého detentora pohonných hmot. Ona naopak nepodpořila svá tvrzení, že v daných obchodních transakcích vystupovala pouze jako dopravce, žádnými důkazními prostředky, i když na ni bylo přeneseno důkazní břemeno. Úvahami vyvracející pozici detentora se krajský soud vůbec nezabýval. Jeho závěry neodpovídají zjištěnému skutkovému stavu a rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[18] Žalobkyně ve vyjádření odkázala na rozsudek krajského soudu a jeho odůvodnění, nesouhlasí s kasačním tvrzením, že se krajský soud nedostatečně zabýval skutkovými okolnostmi. Ten nemohl nahradit ani nedostatečné vypořádání se s judikaturou NSS a SDEU ze strany stěžovatele. Navrhuje kasační stížnost zamítnout. Jako *obiter dictum* uvedla, že stěžovatel nebyl schopen doměřit daň subjektu, který skutečně pořídil pohonné hmoty z jiného členského státu, proto se ji snaží doměřit u všech movitých článků v řetězci. Obchodní řetězce poptávky a nabídky se měnily a je zřejmé, že intrakomunitární dodávku nemohly provést všechny subjekty, ale pouze jeden z nich. Přesto stěžovatel přičítá intrakomunitární dodávku prvnímu subjektu v řetězci (viz kasační stížnost ve věci sp. zn. 5 Afs 64/2020), i poslednímu (viz kasační stížnost ve věci sp. zn. 1 Afs 113/2020), což svědčí o účelovosti jeho postupu. Je zjevné, že všechny subjekty nemohly být v současném postavení pořizovatele zboží z jiného členského státu u jedné dodávky.

[19] V prvním doplnění kasační stížnosti ze dne 26. 5. 2020 stěžovatel poukázal na rozsudek SDEU ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/2018 *Herst, s. r. o.* (dále jen „rozsudek

Herst“). Ve světle tohoto rozsudku rozhodnutí o odvolání obstojí, plyne z něj totiž, že stěžovatel nepochybil, pokud převod práva nakládat se zbožím jako vlastník neposuzoval podle soukromoprávních předpisů, jak mu neoprávněně vytknul krajský soud, ale podle zákona o dani z přidané hodnoty a směrnice o DPH. Postupoval správně, jestliže na rozdíl od krajského soudu provedl celkové hodnocení všech okolností případu tak, aby mohl zjistit, na koho přešlo právo nakládat se zbožím. Tímto (komplexním) posouzením věci se krajský soud vůbec nezabýval.

[20] V posuzovaném případě byla realizována jediná přeprava zboží s tím, že aktivním článkem obchodního řetězce byla pouze žalobkyně, která měla od začátku obchodu úmysl pohonné hmoty pořídit a přepravit pro sebe, nikoli pro jiný subjekt. U formálně zapojených článků absentuje jakákoli možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci pohonných hmot, zejména rozhodnutí o jejich prodeji. Není u nich patrný ani úmysl získat pohonné hmoty pro jejich ekonomickou činnost. Z okolností lze odvodit právo žalobkyně nakládat s pohonnými hmota jako vlastník, přičemž je patrný její úmysl získat zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu. Opětovně poukazuje na nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení a jeho přenášení, jakož i na zjištěné skutkové okolnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH neoprávněně.

[21] Žalobkyně v reakci na první doplnění kasační stížnosti zdůrazňuje, že stěžovatel jím zmiňovaná kritéria vyplývající z rozsudku Herst zkoumal nedostatečně, např. se vůbec nezabýval podmínkou, zda žalobkyně mohla činit rozhodnutí schopná ovlivnit právní situaci zboží, ačkoli tím žalobkyně od počátku argumentovala. Rovněž dává NSS na zvážení, zda je doplnění kasační stížnosti přípustné v souladu s § 106 odst. 3 s. ř. s.

[22] V druhém doplnění kasační stížnosti a zároveň replice k vyjádření žalobkyně ze dne 14. 8. 2020 stěžovatel považuje vyjádření žalobkyně o účelovém doměření daně všem movitým článkům v řetězci za spekulaci bez analýzy či vazby na posuzovanou právní otázku. Upozorňuje na odlišné řetězce i odlišné skutkové okolnosti v jednotlivých kasačních řízeních. Své předchozí doplnění kasační stížnosti považuje za rozvíjení včas uplatněných kasačních bodů o rozsudky, které nebyly v době podání kasační stížnosti známy. Odvolává se na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 113/2020-43, jehož detaily podrobněji rozebírá.

[23] Ve vyjádření k druhému doplnění kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že skutkové okolnosti ve věci č. j. 1 Afs 113/2020-43 byly odlišné (např. ve způsobu předání kódů pro nakládku), proto jej nelze automaticky vztahovat na všechny obchody s pohonnými hmotami. Vzhledem k délce řízení a vývoji judikatury považuje některé své argumenty za bezvýznamné. Současný spor se argumentačně vyvinul a nemá oporu v původně vydaném odvolání, i přesto by rozhodnutí stěžovatele mělo mít nějakou logiku. Dosavadní judikatura jasně uvedla, že organizace dopravy nemůže být jediným či hlavním kritériem pro posouzení intrakomunitární dodávky. Z vyjádření stěžovatele však vyplývá, že to stále nebere v potaz a vychází z toho, že organizace dopravy určuje intrakomunitární dodávku, a nebere v úvahu další okolnosti. Žalobkyně nakupovala zboží zatížené českou spotřební daní, která mohla být vyměřena, až když se zboží nacházelo v tuzemsku. Je z toho zřejmé,

jakou zemi považovaly smluvní strany za zemi přechodu vlastnictví. Pokud by se zboží nacházelo mimo území ČR, nemohlo být zatíženo spotřební daní.

[24] Stěžovatel se nezabýval okolností, že pokud by žalobkyně pořídila zboží v jiném členském státě, musela by zaplatit DPH z cen zboží bez spotřební daně a tuto částku by měla právo uplatnit na vstupu. Rovněž by to znamenalo, že dodavatelé v řetězci by prováděli zdanitelná plnění v jiném členském státě. Žalobkyně předložila řadů důkazů, ze kterých vyplývá, že ke zdanitelnému plnění došlo v tuzemsku. Není povinna prokazovat, že zboží nenabyla v jiném členském státě, neboť by se jednalo o zakázanou negativní teorii důkazní. Cituje z rozsudků NSS č. j. 9 Afs 137/2016-60 a č. j. 2 Afs 155/2016-70. Opakované doplňování kasační stížnosti potvrzuje fakt, že skutkový stav nebyl stěžovatelem dostatečně zjištěn, neboť kdyby rozhodnutí stěžovatele netrpělo vadami, nebylo by nutné argumentaci opakovaně doplňovat. Opětovně namítá neoprávněné rozšiřování kasačních důvodů (viz rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 145/2019-57).

[25] V doplnění vyjádření žalobkyně uvedla, že postup stěžovatele, kterým odmítl zkoumat jednotlivé články řetězce, je nesprávný, jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019-73.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, 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 je důvodná.

[27] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní kasační soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Veškerá výše uvedená kritéria rozsudek krajského soudu splňuje. Rozhodnutí je srozumitelné, je z něj patrné, o čem a jak bylo rozhodnuto. Zrušující důvody rozhodnutí jsou uvedeny zřetelným způsobem. Rovněž závazný právní názor je dostatečně odůvodněn.

[29] Stěžejní otázkou je místo plnění při nákupu pohonných hmot. Stěžovatel má za to, že místo plnění bylo v jiném členském státě EU. Pořízení zboží bylo kvalifikováno jako tzv. intrakomunitární plnění ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně s těmito tezemi nesouhlasí a považuje za místo plnění tuzemsko.

[30] NSS nepovažuje za účelné podrobně rekapitulovat relevantní právní úpravu a judikaturu SDEU k otázce posuzování místa plnění při dodání zboží v případech tzv. řetězových obchodů. Z vyjádření účastníků řízení v průběhu soudního i správního řízení jednoznačně vyplývá, že jsou s příslušnými judikaturními závěry dobře obeznámeni a v zásadě mezi nimi neexistuje spor ohledně obecných právních východisek, která z nich vyplývají.

[31] V nyní projednávané věci není sporu o tom, že žalobkyně nakupovala pohonné hmoty způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Řetězovým obchodem se rozumí transakce, kdy je zboží přeprodáváno několika subjekty mezi sebou. Pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje (srov. rozsudek EMAG). 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, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky.

[32] Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu, či druhému dodání, musí být 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 [srov. rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09 *Euro Tyre a další* (dále jen „rozsudek Euro Tyre“)]. 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 ze dne 26. 7. 2017 ve věci C-386/16 *Toridas*, body 35 a 36, jakož i tam citovaná judikatura). Jestliže se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil předtím, než bylo zboží přepraveno uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (*Toridas*, bod 36). Jestliže pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (rozsudky ze dne 21. 2. 2018 ve věci C-628/16 *Kreuzmayr*, bod 34, shodně Euro Tyre, bod 34).

[33] Z předloženého správního spisu vyplývá, že žalobkyně v rámci daňových přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců květen a červen roku 2011 a všechny měsíce roku 2012 nárokovala odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění – dodávek pohonných hmot. Uvedená dodání zboží s tvrzeným místem plnění v tuzemsku byla podle žalobkyně realizována tak, že ona, jako přepravce (nikoli organizátor přepravy), v rafinerii umístěné v jiném členském státu (Rakousko, Německo, Slovinsko) načerpala do cisteren, které měla

v pronájmu od třetí osoby, pohonné hmoty, které následně přepravila v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do České republiky, kde bylo zboží na určeném místě propuštěno do volného oběhu. Teprve po tomto úkonu bylo zboží prodáno jinému (jednomu nebo více) daňovému subjektu, který je následně prodal žalobkyni. Žalobkyně svá shora shrnutá tvrzení prokazovala zejména přijatými a vydanými daňovými doklady, mezinárodními nákladními listy CMR, dodacími listy, stáčecími listy, doklady o dopravě ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

[34] Krajskému soudu nelze přisvědčit v závěru, podle kterého se daňové orgány nedostatečně vypořádaly s otázkou převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni.

[35] Nejvyšší správní soud připomíná, že závěr ohledně místa zdanitelného plnění je otázkou právní. Jak soud vyslovil v rozsudku ve věci AREX (bod 130) i právní otázku je ovšem nutno „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. Na druhé straně, dospěje-li správce daně k závěru, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, nelze takový závěr opřít pouze o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Jinými slovy, neunesla-li by stěžovatelka v projednávané věci důkazní břemeno o tom, že místo plnění je v tuzemsku, tak jak deklarovala, ale správce daně by na tomto neustal, a navíc výslovně uvede, že bylo v Rakousku, musí pro takový závěr existovat racionální důvody“.

[36] Názor krajského soudu, podle kterého závěr o místu plnění vyslovený daňovými orgány vychází pouze z tvrzení, že natankováním pohonných hmot do cisteren se má za to, že žalobkyně je oprávněna se zbožím nakládat jako by byla jejich vlastníkem, je značně zjednodušující a nemá oporu v napadených správních rozhodnutích ani ve správním spisu.

[37] NSS v této souvislosti poukazuje zejména na zjištění provedená v průběhu řízení správcem daně, během kterých z předložených důkazních prostředků učinil závěr, že přepravu pohonných hmot z místa nakládky v jiném členském státu do ČR fakticky provedla žalobkyně, když jí je v daňovém skladu v jiném členském státu, resp. na výdejních lávkách skladů včetně rafinerie, byly vydány formou stáčení. Žalobkyně fakticky přepravu z místa nakládky v jiném členském státě zajišťovala a realizovala, nesla náklady na tuto přepravu a jako jediná osoba měla právo disponovat se zbožím po jeho převzetí a nakládce v jiném členském státu po dobu jeho přepravy a fakticky mohla rozhodovat a ovlivnit, zda k této přepravě skutečně dojde. Právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník na ni přešlo nejpozději okamžikem výdeje pohonných hmot z daňových skladů a jejich převzetím k přepravě, tedy v jiném členském státu. Navíc, jako jeden z prostředních článků postupných dodávek, je logická časová posloupnost úkonů, kdy žalobkyně v rámci sjednávání nákupu pohonných hmot musela také téměř současně zajišťovat jejich odbyt (při vědomí neexistence skladových prostor pro dané zboží). Stavěla se tak ke zboží jako by byla jejich vlastník.

[38] Ze zjištěného skutkového stavu je zřejmé, že daňové orgány jednak zpochybnily žalobkyní předložené důkazní prostředky, přenesly důkazní břemeno zpět na ni, současně

však hodnotily shromážděné důkazy a vyvodily z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

[39] S ohledem na shora uvedené je Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu přesvědčen, že stěžovatel (i správce daně) komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti posuzovaného případu. Je pravdou, že při posuzování otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, daňové orgány vycházely primárně z kritéria organizace přepravy. Takový postup je správný a má oporu v judikatuře SDEU. Nejvyšší správní soud se s krajským soudem shoduje v tom, že toto kritérium samo o sobě za účelem učinění závěru ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník neobstojí. Z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole však vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo jediným kritériem, kterým se správní orgány zabývaly (srov. skutečnosti rekapitulované výše v bodech [33] a [37]). Úvahy daňových orgánů ve vztahu k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník tak kasační soud považuje, na rozdíl od krajského soudu, za dostatečné pro posouzení předmětu sporu a rozhodnutí stěžovatele za plně přezkoumatelné.

[40] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že nabytí vlastnického práva dle vnitrostátních předpisů není absolutním kritériem pro posouzení otázky, kdy žalobkyně nabyla právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu daňových předpisů. Dodání zboží (převod práva nakládat s věcí jako vlastník) nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů (viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176, bod 108). Rozsudek Arex v bodě 75 uvedl, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník se neomezuje na převod stanovený ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem. Ačkoli ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva, existují z tohoto obecného pravidla výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176, bod 114).

[41] Odkaz žalobkyně na judikát NSS č. j. 7 Afs 399/2019-73, není v nyní projednávané věci přiléhavý. V dané věci šlo o odmítnutí důkazních prostředků pro nadbytečnost ze strany žalovaného správce daně, které však nadbytečné nebyly, naopak jimi mělo být vyvrácen závěr, ke kterému správce daně v řízení dospěl. Rozsudek byl zrušen pro nesprávné opomenutí důkazních prostředků, tato otázka v nyní projednávané věci nebyla sporná.

[42] Namítá-li žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti, že finanční orgány přičetly intrakomunitární přepravu vícero článkům v řetězci (přepravci PWRGASS s.r.o. a Ing. Martin Divíšek), což svědčí o účelovosti jejich postupu, je v prvé řadě třeba uvést, že jde o tvrzení vztahující se k řízením odlišným od nyní posuzované věci (věci vedené u NSS pod sp. zn. 1 Afs 113/2020 a 5 Afs 64/2020). Závěry finančních orgánů, které v uvedených věcech učinily, tak soudu v nynějším řízení nepřísluší hodnotit.

[43] Obě doplnění kasační stížnosti považuje NSS za včasná, neboť šlo o precizaci včas uplatněné kasační námitky (posouzení otázky nakládaní se zbožím jako vlastník), nikoli nepřípustné rozšiřování jejích důvodů.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[45] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. listopadu 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu