

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 žalobce: **Ing. Martin Divišek s.r.o.,** se sídlem Zapečská 68/II, Chlumec nad Cidlinou, zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2020, č. j. 31 Af 13/2018-73,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 10 300 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2017, č. j. 53931/17/5300-22441-712084, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil celkem dvanáct dodatečných platebních výměrů Specializovaného finančního úřadu ze dne 23. 3. 2016, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období února až prosince 2012 a února 2013 v celkové výši 50 976 348 Kč a v souvislosti s tím vznikla žalobci povinnost uhradit rovněž penále ve výši 10 195 265 Kč.

[2] Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně žalobci daň doměřil z důvodu neuznání nároku na odpočet daně z nákupu pohonných hmot, které měl žalobce

nakoupit od tuzemských dodavatelů s místem nakládky v jiných členských státech Evropské unie. Správce daně v rámci daňové kontroly, zahájené u žalobce pro jednotlivá zdaňovací období v době od 5. 2. do 28. 4. 2015, konstatoval, že žalobce nakupoval pohonné hmoty s místem nakládky v Německu a Rakousku a následně je prodával tuzemským odběratelům. Pohonné hmoty byly dodávány mezi několika subjekty s jedinou přepravou z rafinerie v jiném členském státě do tuzemska, kterou zajišťoval žalobce prostřednictvím svých autocisteren. Žalobce tak stáčel pohonné hmoty do automobilových cisteren ve svém vlastnictví na území jiného členského státu a vyvezl je do ČR ke svým odběratelům.

[3] Správce daně připomněl, že podle § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o DPH"), se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dle správce daně z předložených dokladů (přijaté a vydané daňové doklady, mezinárodní nákladní listy CMR, dodací a stáčecí listy a doklady o dopravě) a z vyjádření žalobce vyplynulo, že nakládku zboží na jednotlivých místech v Rakousku či Německu a jeho přepravu a dodání svému odběrateli v tuzemsku zajišťoval a organizoval žalobce, přičemž nesl náklady této přepravy a jako jediná osoba měl možnost se zbožím disponovat. Na žalobce tak po převzetí a nakládce zboží v jiném členském státě přešlo právo nakládat s ním jako vlastník. Podle správce daně je v případě obchodních transakcí žalobce, které v této souvislosti správce daně prověřoval, místo plnění při dodání zboží stanoveno podle § 7 odst. 2 zákona o DPH, tj. tam, kde se plnění nacházelo v době, kdy přeprava začínala. Vzhledem k tomu, že se tak místo plnění nacházelo na území jiného členského státu, nejsou daná plnění přijatá žalobcem předmětem daně v tuzemsku a žalobci nevznikl nárok na odpočet daně z přijatých plnění ve smyslu § 72 zákona o DPH. Jelikož si žalobce pohonné hmoty sám naložil v jiném členském státě a sám je přepravil do ČR, kde došlo k jejich stočení, pořídil podle správce daně zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 5 zákona o DPH a vznikla mu tak povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska ve smyslu § 25 zákona o DPH.

[4] Závěr správce daně potvrdil také žalovaný v rozhodnutí ze dne 18. 12. 2017, č. j. 53931/17/5300-22441-712084. Současně připomněl, že zásadní otázkou, kterou je třeba se při posuzování řetězových obchodů s jedinou přepravou zboží z jiného členského státu zabývat, je určení toho, kdo je organizátorem přepravy. Právě organizátor přepravy má právo ovlivnit realizaci přepravy zboží, přičemž za přepravu zboží nese náklady či výdaje z titulu zajištění dopravy právě on. Podle žalovaného žalobce neprokázal, že v předmětných obchodech vystupoval pouze v roli dopravce, naopak byl organizátorem dopravy. Žalovaný je toho názoru, že již stočením do cisterny je na tuto osobu převedeno právo s pohonnými hmotami fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem. Žalovaný proto dospěl k závěru, že obchodní transakce mezi žalobcem a jeho dodavateli je třeba posuzovat jako pohyblivé dodávky, což je patrné ze skutečnosti, že žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník právě v jiném členském státě, kde došlo ke stočení pohonných hmot do jeho cisteren. Dle žalovaného ze zjištěných skutečností nevyplývá, že by žalobce byl omezen v nakládání s přepravovanými pohonnými hmotami a pro účely DPH se tak okamžikem převzetí považovalo toto zboží za dodané, přičemž žalobce neprokázal, že by na něj právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo až na území ČR.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který ho rozsudkem ze dne 31. 1. 2020, č. j. 31 Af 13/2018-73, zrušil a věc vrátil

žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie vážící se k pořízení zboží z jiného členského státu (k intrakomunitárnímu plnění), jakož i na judikaturu Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti krajský soud konstatoval, že v případě řetězových obchodů (kterými se rozumí sled transakcí, v rámci nichž je zboží přeprodáváno mezi několika subjekty), které jsou spojeny pouze s jednou dopravou uvnitř Evropské unie, je možné takovou přepravu přičíst pouze jediné transakci a pouze tato transakce bude posuzována jako pořízení zboží z jiného členského státu. 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 následuje po obchodní transakci spojené s přepravou.

[6] Krajský soud považoval za stěžejní odpověď na otázku, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník, přičemž s odkazem na judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečně zabýval otázkou převodu práva nakládat s věcí jako vlastník na žalobce. Krajský soud zopakoval, že žalobce nezpochybňoval, že v předmětných obchodních transakcích vystupoval jako dopravce, dle žalovaného však byl žalobce organizátorem dopravy. Žalovaný považoval rovněž za zcela 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 vlastníkem. Podle krajského soudu jsou vyslovené názory žalovaného v rozporu se zmíněnou judikaturou, z níž vyplývá, že pouhým naložením pohonných hmot do cisteren dopravce (a je přitom lhostejné, zda se jedná o dopravní prostředky ve vlastnictví daňového subjektu, či nikoliv) nedochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dopravce je podle krajského soudu po dobu dopravy pouze detentorem těchto pohonných hmot.

[7] Krajský soud konstatoval, že pro vyřešení sporné otázky je nezbytné posouzení převodu vlastnictví k předmětnému zboží jakožto podkladu pro zodpovězení zásadní otázky týkající se okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Tento institut nevyžaduje, aby strana, na niž je toto zboží převáděno, takový majetek fyzicky držela anebo aby k ní byl fyzicky přepraven. Je tak nezbytné zkoumat, kdy na žalobce bylo převedeno od vlastníka buď vlastnické právo, anebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Krajský soud konstatoval, že na základě judikatury Nejvyššího správního soudu je tuto otázku nutno posoudit dle příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů. Podle krajského soudu se však žalovaný v nyní posuzované věci vůbec nezabýval ustanoveními tehdy účinných soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva, a uzavřel, že žalovaný se nedostatečně zabýval otázkou převodu práva nakládat s danými pohonnými hmotami jako vlastník.

[8] Závěrem krajský soud dodal, že nepovažuje za důvodnou námitku žalobce, podle níž daňové orgány pochybily, když odmítly projednat zprávu o daňové kontrole. K otázce přenosu důkazního břemene pak krajský soud uvedl, že na ni nelze za současného stavu řízení najít jednoznačnou odpověď, přičemž tato otázka bude plně vyjasněna teprve poté, kdy žalovaný provede podrobný právní rozbor otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

II.
Obsah kasační stížnosti, jejích doplnění, vyjádření žalobce a dalších podání účastníků řízení

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. kasační stížnost, kterou během řízení u Nejvyššího správního soudu opakovaně doplňoval.

[10] Stěžovatel připustil, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, publ. pod č. 3901/2019 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), o který v podstatné míře opřel odůvodnění napadeného rozsudku i krajský soud, dospěl k závěru, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, *AREX CZ*, C-414/17, ECLI:EU:C:2018:1027, spojil převod vlastnictví k pohonným hmotám podle českého soukromého práva s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník podle směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Nejvyšší správní soud však v daném rozsudku dodal, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník se neomezuje na převod stanovený ve formách vymezených vnitrostátním právem. Krajský soud závěry Nejvyššího správního soudu týkající se soukromoprávních předpisů nesprávně paušalizoval. Z daného rozsudku totiž plyne, že k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník může dojít, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoli na něj vlastnické právo převedeno nebylo. Nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník je třeba u podobných transakcí posuzovat vždy s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti. Ve prospěch stěžovatelovy argumentace svědčí dle jeho názoru i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2019, č. j. 6 Afs 121/2019-34, ve kterém jde rovněž o otázku, zda byli dodavatelé daňového subjektu skutečnými dodavateli ve smyslu zákona o DPH, nebo zda zde existoval faktický dodavatelský řetězec v podobě zahraničních subjektů a daňového subjektu, v jehož rámci pouze formálně figurovali deklarovaní dodavatelé.

[11] Stěžovatel dospěl k závěru, že žalobce byl organizátorem přepravy a že na něj 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 jen jedna přeprava, a tu žalobce organizoval svými dopravními prostředky; 2. zboží bylo na jeho 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 žalobce; 5. žalobce předem věděl, že pohonné hmoty pořizuje od českých dodavatelů a že se jedná o zboží skladované v jiném členském státě; 6. žalobce dopravu svému dodavateli nefakturoval; 7. nakupoval pohonné hmoty pro svou vlastní ekonomickou činnost a od počátku je měl v úmyslu pořídit a přepravit pro sebe, nikoli pro jiný subjekt; vždy jel pro pohonné hmoty, které si sám objednal; 8. sám si určoval, odkud bude zboží pocházet a který den se bude nakládat. Nevystupoval proto v roli dopravce, nýbrž organizátora přepravy; pohonné hmoty přebíral k přepravě s prokazatelným záměrem je nakoupit a přepravu okamžitě realizovat.

[12] Právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastník s ohledem na provedené dokazování vykonával již od počátku „řetězce dodání“ žalobce. Deklarovaní dodavatelé byli v rámci transakcí pasivní (na rozdíl od žalobce) 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 dalších článků 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. Ačkoli byl model obchodování s pohonnými hmotami ve věci řešené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, a v nyní posuzované věci 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 zmíněný rozsudek reflektován, neboť bylo vydáno již v roce 2017, přesto vedle něj obstojí.

[13] Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70, není dle stěžovatele na nyní posuzovanou věc přiléhavý, neboť stěžovatel v nyní posuzované věci dostatečně ozřejmil, proč na žalobce nebylo možné pohlížet jako na pouhého detentora pohonných hmot. Žalobce naopak nepodpořil svá tvrzení, že v daných obchodních transakcích vystupoval pouze jako dopravce, žádnými důkazními prostředky, i když na něj bylo přeneseno důkazní břemeno. Krajský soud však nevyhodnotil úvahy stěžovatele, že žalobce nevystupoval v pouhé pozici detentora. Dle stěžovatele krajský soud fakticky nepřihlédl ke skutkovým okolnostem posuzované věci, ale pouze na ně bez dalšího aplikoval závěry rozhodnutí, která citoval.

[14] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, protože se krajský soud nezabýval důvody, které vedly stěžovatele k závěru o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce již v jiném členském státě, a místo toho se spokojil s citacemi rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176. Z napadeného rozsudku není zřejmé, proč by stěžovatel měl v nyní posuzované věci, ve které posuzoval veřejnoprávní otázku dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH a s tím související nárok na odpočet DPH, přejít do soukromoprávní roviny a posuzovat otázku formálního nabytí vlastnického práva, pokud v této věci nebyla soukromoprávní rovina sporná (na rozdíl od věci sp. zn. 9 Afs 137/2016). Není proto ani zřejmé, jaký dopad by takové posouzení mělo mít na nové rozhodnutí stěžovatele o odvolání. V důsledku toho z napadeného rozsudku dle stěžovatele neplyne ani jednoznačný závazný právní názor.

[15] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 28. 4. 2020 ztotožnil s hodnocením věci krajským soudem. Žalobce připomněl, že krajský soud nebyl oprávněn nahrazovat chybějící úvahu stěžovatele, ale pokud dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele je v rozporu s judikaturou Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, byl povinen věc stěžovateli vrátit k dalšímu řízení. Žalobce tak navrhl kasační stížnost stěžovatele zamítnout. Doplnil, že stěžovatel nebyl schopen doměřit daň subjektu, který skutečně pořídil pohonné hmoty z jiného členského státu, proto se ji snaží doměřit u dalších článků v řetězci (viz kasační stížnosti ve věcech vedených Nejvyšším správním

soudem pod sp. zn. 9 Afs 53/2020 a sp. zn. 1 Afs 113/2020), což svědčí o účelovosti jeho postupu. Je zjevné, že všechny subjekty nemohly být současně v postavení pořizovatele zboží z jiného členského státu u téže dodávky.

[17] V prvním doplnění kasační stížnosti ze dne 5. 5. 2020 stěžovatel konstatoval, že jeho rozhodnutí obstojí také ve světle rozsudku Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, *Herst,* C-401/18, ECLI:EU:C:2020:295, ze kterého dle stěžovatele vyplývá, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník se neomezuje na převod ve formách stanovených vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem. Strana, na niž je převedeno právo nakládat s věcí jako vlastník, má možnost činit rozhodnutí ovlivňující právní situaci zboží. Vnitrostátní soudy musí provést celkové posouzení všech konkrétních okolností případu (včetně počátečního úmyslu povinné osoby získat zboží pro svou ekonomickou činnost, tj. za účelem pořízení pohonných hmot, jakmile budou propuštěny do volného oběhu v ČR), aby bylo možné určit pořízení, kterému má být přičtena jediná přeprava uvnitř Evropské unie a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Evropské unie. Stěžovatel proto nepochybil, když neposuzoval věc podle soukromoprávních předpisů, ale podle zákona o DPH a směrnice o DPH. V nyní posuzované věci nelze dle stěžovatele odhlédnout od principů dokazování, podle kterých je v daňovém řízení nerovnoměrně rozvrženo důkazní břemeno ve prospěch správce daně, a vzít v úvahu jeho přenášení mezi správcem daně a daňovým subjektem. Stěžovatel zopakoval, že zjištěnému skutkovému stavu neodpovídá to, že by žalobce byl pouhým detentorem.

[18] Žalobce v reakci ze dne 13. 5. 2020 na první doplnění kasační stížnosti zdůrazňuje, že stěžovatel jím zmiňovaná kritéria vyplývající z rozsudku Soudního dvora zkoumal nedostatečně, např. se vůbec nezabýval podmínkou, zda žalobce mohl činit rozhodnutí schopná ovlivnit právní situaci zboží, ačkoli tím žalobce od počátku argumentoval. Žalobce rovněž dává Nejvyššímu správnímu soudu na zvážení, zda je doplnění kasační stížnosti stěžovatele přípustné ve smyslu § 106 odst. 3 s. ř. s.

[19] V dalším doplnění kasační stížnosti ze dne 30. 7. 2020 a zároveň replice k vyjádření žalobce stěžovatel poukázal na dle něj principiálně totožnou věc, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43. Jednalo se o shodný model obchodování jako v případě žalobce. I v uvedené věci šlo o situaci, kdy úmyslem subjektu organizujícího přepravu pohonných hmot od počátku bylo pořídit je za účelem výkonu vlastní ekonomické činnosti. Ani ve světle uvedeného rozsudku nemůže obstát konstatování krajského soudu, že se stěžovatel nedostatečně věnoval otázce převodu práva nakládat se se zbožím jako vlastník, resp. že se měl věnovat posouzení převodu vlastnictví podle soukromoprávních předpisů. Vyjádření žalobce o účelovém doměření daně všem movitým článkům v řetězci považuje stěžovatel za spekulaci bez vazby na posuzovanou právní otázku, přičemž v jednotlivých kasačních řízeních se jedná o odlišné řetězce i odlišné skutkové okolnosti. Své předchozí doplnění kasační stížnosti považuje stěžovatel za rozvíjení včas uplatněných kasačních bodů, zejména doplnění informace o rozsudcích, které nebyly v době podání kasační stížnosti známy.

[20] V doplnění svého vyjádření ze dne 14. 8. 2020 žalobce označil odkaz stěžovatele na rozsudek ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43, vzhledem ke skutkovým odlišnostem, za nepřiléhavý na nyní posuzovanou věc. Žalobce poukázal na to, že kvůli

vývoji judikatury ztratily některé argumenty stěžovatele smysl. Současný spor se argumentačně vyvinul a nemá oporu v původně vydaném rozhodnutí o odvoláních, i přesto by rozhodnutí stěžovatele mělo mít nějakou logiku. Žalobce poukázal rovněž na to, že nakupoval zboží zatížené českou spotřební daní, která mohla být vyměřena, až když se zboží nacházelo v tuzemsku. Z toho je zřejmé, jakou zemi považovaly smluvní strany za zemi převodu vlastnictví. Pokud by se zboží nacházelo mimo území ČR, nemohlo být zatíženo spotřební daní. Stěžovatel se nezabýval tím, že pokud by žalobce pořídil zboží v jiném členském státě, musel by zaplatit DPH z cen zboží bez spotřební daně a tuto částku by měl právo uplatnit na vstupu. Rovněž by to znamenalo, že dodavatelé v řetězci by prováděli zdanitelná plnění v jiném členském státě. Žalobce předložil řadu důkazů, ze kterých vyplývá, že ke zdanitelnému plnění došlo v tuzemsku, není však povinen prokazovat, že zboží nenabyl v jiném členském státě, neboť by se jednalo o nepřípustnou negativní teorii důkazní. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 9 Afs 137/2016-60. Opakované doplňování kasační stížnosti potvrzuje dle žalobce závěr, že skutkový stav nebyl stěžovatelem dostatečně zjištěn. V dalším doplnění svého vyjádření ze dne 5. 11. 2020 žalobce zmínil, že postup stěžovatele, který se nezabýval jednotlivými články řetězce, je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019-73.

[21] V dalším doplnění kasační stížnosti ze dne 6. 5. 2021 stěžovatel poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020-69, a ze dne 19. 3. 2021, č. j. 6 Afs 221/2020-53, které se dle něj týkaly obdobných případů, jako je věc nyní posuzovaná. Na základě těchto rozsudků stěžovatel opětovně zdůraznil, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů. Dále stěžovatel namítá, že stejně jako v rozsudcích, na které odkazoval, tak ani v nyní posuzované věci nevzaly daňové orgány v potaz pouze kritérium fyzického stočení pohonných hmot do cisteren žalobce v jiném členském státě a jeho roli jako organizátora přepravy, naopak se jednalo pouze o některá z mnoha kritérií, která při posuzování převodu práva nakládat se zbožím vzaly v potaz. Závěry krajského soudu jsou tak dle stěžovatele zcela nesprávné. Stěžovatel reagoval rovněž na vyjádření žalobce, přičemž konstatoval, že argumentace žalobce míří především do odůvodnění rozhodnutí o odvoláních a netýká se sporné otázky.

[22] Žalobce podal dne 14. 7. 2021 další obsáhlé vyjádření ke kasační stížnosti, v němž opět zdůraznil, že považuje závěry krajského soudu za zákonné a přiléhavé na zjištěný skutkový stav věci. Žalobce upozorňuje na to, že od svého dodavatele získal oprávnění nakládat s předmětnými pohonnými hmotami až na území ČR. Daňové orgány dle žalobce neměly jasno v tom, jak mají na nyní posuzovanou věc nahlížet, proto zastávaly názor, že žalobce byl organizátorem dopravy, a proto mělo dojít k převodu práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník již v okamžiku jejich načerpání do cisteren, aniž by se materiálně zabývaly tím, kdy a kde skutečně došlo k převodu oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Žalobce se rovněž domnívá, že bylo povinností daňových orgánů vysvětlit žalobci, kam konkrétně má svou aktivitu zaměřit, aby důkazní břemeno ohledně zákonnosti uplatněného nároku na odpočet DPH mohl vůbec unést. Daňové orgány by se totiž měly řídit zájmem na řádném a zákonném stanovení daňové povinnosti. Žalobce upozornil na to, že při posuzování okamžiku převodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník je nezbytné přihlížet ke všem konkrétním okolnostem

případu. Daňové orgány měly žalobce vyzvat k prokázání toho, kdy a kde na žalobce mělo přejít oprávnění nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, přičemž v této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67. Žalobce již v rámci podaného odvolání uvedl, že nikdy netvrdil, že by v rámci předmětných transakcí nevystupoval i jako dopravce, proto nemohl ani prokázat, že vystupoval výlučně v pozici dopravce, jak požadoval stěžovatel. Daňové orgány některé důkazy odmítly provést (např. výslechy osob, které s žalobcem ústní dohody uzavíraly, správce daně označil za irelevantní z hlediska posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) a jiné sice provedly, avšak vyhodnotily je jako bezvýznamné. Žalobce chtěl prokázat okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník uceleným řetězcem důkazů osvědčujících reálný průběh obchodních transakcí.

[23] Žalobce dále konstatoval, že důkazní návrh k prokázání toho, že při jedné z přeprav došlo k zabavení zboží v cisterně převážené žalobcem, činil z toho důvodu, aby poukázal na skutečnost, že by nebyly jím převážené pohonné hmoty zabaveny za účelem úhrady dluhu jiného daňového subjektu, pokud by s nimi měl žalobce možnost nakládat jako vlastník. Podle žalobce je při posuzování převodu vlastnického práva zásadní i okamžik uvolnění zboží do volného daňového oběhu oprávněným příjemcem. S odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *Herst* žalobce připomněl, že skutečnost, že se pohonné hmoty nacházely v režimu podmíněného osvobození od daně, měla být zohledněna v rámci celkového posouzení všech konkrétních okolností. Žalobce je přesvědčen, že bylo třeba zjistit rozsah a obsah oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník a následně zjistit, kdy na něj byla tato práva převedena. Podle žalobce daňové orgány navzdory předloženým důkazním návrhům blíže nezkoumaly faktický průběh předmětných dodání pohonných hmot žalobci, právní vztahy mezi ním a jeho dodavateli, ani postup při zadávání a vyřizování objednávek či okolnosti nakládání pohonných hmot do dopravních prostředků nebo realizaci plateb. Daňové orgány se přitom měly zabývat i osudem DPH, jež byla státem vybrána i u dalších článků řetězce předcházejících žalobci, čímž došlo k narušení principu neutrality DPH, resp. k dvojímu výběru DPH. Žalobce ve svém vyjádření rovněž podrobně popsal obchodní transakce s jednotlivými dodavateli, které dle něj probíhaly zcela obvyklým způsobem pro dané podnikatelské odvětví, přičemž předložil listinné důkazy, které již jsou součástí spisového materiálu.

[24] Ve svém dalším doplnění vyjádření ze dne 2. 11. 2021 žalobce upozornil na to, že stěžovatel v dalším řízení v této věci po zrušení žalobou napadeného rozhodnutí krajským soudem započal činit kroky směřující k vydání nového rozhodnutí a provádí za tímto účelem výslechy svědků, které stěžovatel navrhoval. Žalobce se dále obsáhle vyjádřil k obsahu úkonů prováděných v tomto dalším řízení stěžovatelem. Dle žalobce stěžovatel již není oprávněn vydat nové rozhodnutí o odvoláních, neboť uběhla prekluzivní lhůta pro doměření daně. Následně v dalším doplnění vyjádření ze dne 24. 3. 2022 žalobce zdůraznil, že stěžovatel v dalším řízení uznal, že argumentace obsažená v prvotním rozhodnutí neobstojí ve světle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu, a rozhodnutím ze dne 14. 3. 2022, č. j. 10007/22/5300-22441-712084, zrušil dodatečné platební výměry za období února a března 2012 a doměřovací řízení v tomto rozsahu zastavil.

[25] Stěžovatel podal dne 6. 4. 2022 k vyjádřením žalobce repliku, ve které předně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2021, č. j. 4 Afs 124/2021-70, který se dle něj rovněž týkal obdobné věci. Následně stěžovatel

konstatoval, že argumentace žalobce příliš nesouvisí s předmětem řízení v nyní posuzované věci. Stěžovatel dále nesouhlasil s tím, že by svým následným postupem v odvolacím řízení po zrušení jeho rozhodnutí krajským soudem uznal nezákonnost tohoto svého rozhodnutí, nicméně měl povinnost postupovat v souladu se závazným právním názorem krajského soudu.

[26] Žalobce následně opět doplnil svou argumentaci vyjádřením ze dne 6. 5. 2022, podle něhož skutkový stav, ze kterého Nejvyšší správní soud vycházel ve stěžovatelem zmiňovaném rozsudku ze dne 15. 11. 2021, č. j. 4 Afs 124/2021-70, byl zjištěn ve zcela odlišném rozsahu. Žalobce naopak poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, přičemž závěry, které v této věci Nejvyšší správní soud učinil, je podle žalobce třeba aplikovat na nyní posuzovanou věc. Ve zbytku se žalobce věnoval dalšímu postupu stěžovatele v rámci odvolacího řízení po zrušení žalobou napadeného rozhodnutí krajským soudem a opakoval svou již předestřenou argumentaci. Žalobce svou argumentaci následně doplnil podáním ze dne 31. 8. 2022, ve kterém poukázal na zásadní podobnost nyní posuzované věci s případem řešeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 103/2021-44.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost 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 stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[28] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu 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.

[29] Předně je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud se neztotožnil s argumentací žalobce poukazující na opožděnost doplnění kasační stížnosti ve smyslu § 106 odst. 3 s. ř. s. Stěžovatel původně podal blanketní kasační stížnost, kterou na výzvu soudu doplnil ve stanovené lhůtě podáním ze dne 26. 3. 2020. Následně stěžovatel zaslal Nejvyššímu správnímu soudu několik výše rekapitulovaných doplnění, kterými však nerozšířil důvody, na nichž stojí již jeho prvotní doplnění kasační stížnosti. Stěžovatel pouze rozvinul již uplatněné kasační body a poukázal na to, že je mají podporovat i některé v mezidobí vydané rozsudky Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí se stěžovatelem, že další postup stěžovatele v odvolacím řízení po zrušení jeho žalobou napadeného rozhodnutí krajským soudem, na který poukazoval ve svých vyjádřeních žalobce, je pro nynější rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž je na základě kasačních námitek stěžovatele posuzována právě zákonnost zrušujícího rozsudku krajského soudu, v zásadě irelevantní. Nejvyššímu správnímu soudu v nynější fázi řízení ani nepřísluší, aby se vyjadřoval k tomu, zda po zrušení dosavadního rozhodnutí

stěžovatele skutečně došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně, jak tvrdí žalobce ve svých vyjádřeních.

[30] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se v plném rozsahu zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105, publ. pod č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, publ. pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, publ. pod č. 1119/2007 Sb. NSS).

[31] K tomu Nejvyšší správní soud v návaznosti na stěžovatelem uplatněnou námitku nepřezkoumatelnosti uvádí, že odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu lze označit za dosti strohé. Se stěžovatelem lze souhlasit i v tom, že krajský soud některé závěry zdejšího soudu plynoucí z rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, přejal poněkud paušálně, aniž by přitom plně zohlednil (a výslovně reagoval na) konkrétní okolnosti projednávané věci. Přesto má Nejvyšší správní soud i v tomto případě za to, že ve svém základu odůvodnění napadeného rozsudku shora vymezené požadavky judikatury na přezkoumatelnost soudního rozhodnutí naplňuje, resp. že by jeho zrušení bylo jen krokem výlučně formálním. I z kasační argumentace stěžovatele je ostatně zřejmé, že namítá nejen nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, ale že brojí i proti jeho samotným věcným závěrům.

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

[33] I v nyní posuzované věci žalobce nakupoval pohonné hmoty způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Tím judikatura Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu chápe sled transakcí, při kterých je zboží přeprodáváno několika subjekty mezi sebou (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006, *EMAG*, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232). 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, resp. žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 103/2021-44).

[34] V případě, že se převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskuteční před tím, než došlo k přepravě uvnitř Evropské unie, není již možné tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre*, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, bod 33). Klíčové je tedy určení toho, kde a kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud by totiž žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Rakousku či Německu, jak uzavřel stěžovatel, pak by žádnému z plnění v řetězci před žalobcem nemohla být přičtena intrakomunitární povaha, neboť přeprava z Rakouska či Německa by byla uskutečněna až po tomto převodu.

[35] Nejvyšší správní soud předně považuje za nezbytné, jako to učinil i ve svém rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, který byl plénem Nejvyššího správního soudu schválen k publikaci ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a na nějž odkazoval žalobce ve vyjádření kasační stížnosti, poněkud korigovat úvahu krajského soudu, podle níž bylo předčasné zabývat se otázkami souvisejícími s přenosem důkazního břemene. Nejvyšší správní soud přitom nevidí důvod se od závěrů uvedených v rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, v nyní posuzované věci jakkoliv odchylovat, a to i s přihlédnutím k tomu, že obsah obou rozsudků krajského soudu stejně jako argumentace stěžovatele v kasačních stížnostech jsou v podstatě shodné a rovněž rozhodné skutkové okolnosti obou věcí jsou obdobné.

[36] Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v uváděné věci, z již opakovaně zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, plyne, že klíčovou otázkou ohledně prokázání nároku na odpočet daně je právě unesení důkazního břemene. To platí i ve vztahu k otázce místa plnění, resp. místa nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, čj. 10 Afs 112/2021-79, nebo ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43). Krajský soud proto měl i v nynějším případě úvahy vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, zahrnout do rámce posouzení přenosu důkazního břemene. Nejvyšší správní soud v této věci konstatoval, že „*důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně stěžovatelku* [pozn. NSS: daňový subjekt]. *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. 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*“.

[37] Má-li tedy správce daně řádně zpochybnit tvrzení daňového subjektu (unést své důkazní břemeno, resp. prokázat existenci důvodných a vážných pochyb – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), musí ve vztahu k tvrzením daňového subjektu a předloženým důkazům předestřít svou dostatečně konkrétní argumentaci opřenou o „racionální důvody“. Takové důvody se musí týkat jak otázek skutkových, tak i právního hodnocení. Závěry citovaného rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, je nutné vykládat tak, že součástí zmiňovaných

„racionálních důvodů“, na jejichž základě správce daně zpochybňuje tvrzení (a důkazy) daňového subjektu ohledně místa plnění, má být nejen popis zjištěných skutkových okolností týkajících se obvykle zejména faktického nakládání se zbožím, ale též alespoň základní úvaha správce daně, z níž bude zřejmé, na základě čeho (jakého právního titulu) má za to, že na daňový subjekt přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník. Takové právní úvahy samozřejmě musí daňové orgány činit s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem té které věci, přičemž konkrétní právní titul nemusí být nutně formálně zachycen v písemné podobě, ale může vyplývat právě i z těchto jednání (viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85).

[38] Zásadní východiska, na jejichž základě je nezbytné stěžejní otázku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník posuzovat, opětovně shrnul Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 103/2021-48. Stejně jako v nyní posuzované věci Krajský soud v Hradci Králové dospěl i v uvedeném případě Městský soud v Praze k závěru, že se stěžovatel nedostatečně zabýval tím, kdy a kde na žalobce přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku konstatoval:

„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).

Stěžovatel má pravdu v tom, že kritérium organizace přepravy je významným (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43), nejedná se však o kritérium rozhodující. Nelze se proto zaměřovat pouze na zjištění toho, kdo zajišťoval přepravu. Přeprava zboží totiž může být uskutečněna prodávajícím, kupujícím či ve prospěch kupujícího jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě kupující (pořizovatel) – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 - 45, bod 57. Nelze proto vyloučit, že přeprava bude zajišťována ve prospěch (na účet) žalobcova dodavatele, který mu teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Tak se může v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má pak zásadní význam pro posouzení celé věci a nepochybně může být prokázáno (nebo vyvráceno) navrhovanými důkazy (zejména mezinárodními nákladními listy CMR, doklady o dopravě vybraných výrobků, dodacími listy, informacemi ze systému VIES atd.).

Také v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, C-401/18, věc Herst, s.r.o., Soudní dvůr EU připomněl, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se v souladu s výše citovanou judikaturou neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale „zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku." Skutečnost, že Soudní dvůr použil formulaci „fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku", však neznamená, že je pro toto posouzení určující faktická stránka věci ve smyslu faktické držby zboží – naopak, výše uvedená judikatura Soudního dvora výslovně uvádí, že pro posouzení věci není určující, kdo zboží skutečně drží; oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník proto z povahy věci nemůže být zloděj, byť se u něj zboží fakticky nachází (viz již citovaný rozsudek ve věci British American Tobacco a Newman Shipping). Určující je, že strana, na niž je převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejm. rozhodnutí o prodeji (bod 40 rozsudku ve věci Herst, s.r.o.)." (důraz doplněn)

[39] V nyní posuzované věci, stejně jako ve zmiňované obdobné věci sp. zn. 8 Afs 15/2020, vycházel krajský soud z toho, že pro posouzení otázky, kdy na žalobce bylo převedeno právo, které by mu umožnilo nakládat se zbožím jako vlastník, nestačí pouhé zjištění, že žalobce nakládal pohonné hmoty do vlastních cisteren, zajišťoval jejich přepravu a byl tak organizátorem přepravy. Zde je třeba dát stěžovateli za pravdu v tom, že krajský soud se k dalším okolnostem věci, které stěžovatel předestřel v žalobou

napadeném rozhodnutí a následně i ve vyjádření k žalobě, nijak blíže nevyjádřil a zmínil je pouze v omezené míře v reprodukční části napadeného rozsudku, nikoliv v rámci vlastního posouzení věci. Stěžovatel v této souvislosti v kasační stížnosti opětovně zdůraznil, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobce s ohledem na vícero skutečností. Skutečnosti uvedené stěžovatelem nicméně nenaplňují požadavky plynoucí z citované judikatury zdejšího soudu, o něž své rozhodnutí opřel i krajský soud. Stěžovatelem předestřené argumenty a zdůrazňované okolnosti se totiž týkají faktického nakládání se zbožím, přestože zmíněná judikatura zdůrazňuje význam právního nakládání s ním. Jinak řečeno, zatímco stěžovatel i v kasační stížnosti setrvává na argumentaci související s rozlišováním formálního stavu (na papíře) a stavu skutečného (faktické nakládání se zbožím), krajský soud tento náhled s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, posunul do jiné roviny, která se týká otázky právního základu pro toto nakládání, a to právě i z hlediska tehdy účinných soukromoprávních norem. K tomu Nejvyšší správní soud i v nyní posuzované věci doplňuje, že v naposled uváděném rozsudku vycházel z toho, že je namístě vyjít z příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních norem v případě neexistence jiné dohody.

[40] Nelze přitom souhlasit se stěžovatelem v tom, že by se požadavek vyslovený krajským soudem i v nynější věci (ve vztahu k aplikaci soukromoprávních předpisů) týkal pouze specifických okolností věci řešené rozsudkem ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, resp. že by nebyl vázán primárně na aplikaci norem soukromého práva. Jistě má stěžovatel pravdu v tom, že otázka nabytí vlastnického práva dle příslušných vnitrostátních předpisů není jediným kritériem pro posouzení otázky, kdy žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník. Krajský soud však v napadeném rozsudku v souladu se zmíněnou judikaturou Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu vyšel z toho, že se nemusí jednat jen o právo vlastnické, ale také o právo jemu obdobné, a současně nijak nezpochybnil, že kritérií by mohlo být více. Podstatné nicméně je, aby se „racionální důvody“, o které daňové orgány opírají své závěry, týkaly i toho, na základě jaké konkrétní skutečnosti (právního titulu) na žalobce přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník. Pokud v této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2019, č. j. 6 Afs 121/2019-34, je třeba obdobně jako ve věci sp. zn. 8 Afs 15/2020 opět připomenout, že se v tomto rozsudku sice hovoří o tom, že v dané věci nebyla klíčová soukromoprávní rovina, ale rovina veřejnoprávní (naplnění § 13 odst. 1 zákona o DPH), nicméně zmíněná soukromoprávní rovina se v dané věci týkala vlastnického práva, resp. faktického vydání zboží, navíc daný rozsudek odkazoval na judikaturu, která předcházela rozhodnutí Soudního dvora ve věci *AREX CZ* i navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176.

[41] Nejvyšší správní soud v již opakovaně zmiňovaném rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, rovněž konstatoval, že stěžovatel rozsudek ve věci sp. zn. 9 Afs 137/2016 nemohl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí zcela přesně reflektovat, neboť byl vydán později než rozhodnutí stěžovatele, nicméně samotná rozhodovací praxe soudů nestanoví nová pravidla, nýbrž provádí pouze výklad pravidel již existujících (má tedy i retrospektivní účinek). Závěry krajského soudu nejsou rozporné se závěry rozsudku Soudního dvora ve věci *Herst*, jelikož i tento rozsudek zdůrazňuje nikoliv faktickou možnost se zbožím nakládat, ale možnost ovlivňovat právní situaci daného zboží. Krajský soud přitom odůvodnění napadeného rozsudku postavil právě na tom, že

není zřejmé, kdy a jak bylo na žalobce převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, tedy zda má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, jak o tom hovoří zmiňovaný rozsudek Soudního dvora. Jak bylo totiž uvedeno výše, faktická držba zboží není pro závěr o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník určující, zásadní je možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o prodeji (bod 40 rozsudku ve věci *Herst*). Ze zjištění správce daně však nevyplynulo, že žalobce byl v tomto smyslu oprávněn nakládat se zbožím jako vlastník již v Rakousku či Německu, tedy že mohl ovlivňovat právní situaci dovážených pohonných hmot, jak správně uzavřel krajský soud.

[42] Stěžovatel ve svém rozhodnutí poukázal rovněž na to, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že na něj přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník až v tuzemsku, i přesto, že k tomu měl dostatečný prostor. Z judikatury Nejvyššího správního soudu však vyplývá, že správce daně musí daňovému subjektu umožnit unést jeho důkazní břemeno, resp. mu musí umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. Aby měl přitom daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019-73, na nějž odkazoval i žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti). Správci daně i stěžovateli je tak v této souvislosti třeba vytknout, že odmítli provést výslechy statutárních orgánů dodavatelů žalobce, kterými měla být prokázána tvrzení žalobce učiněná v průběhu daňové kontroly. Ve vztahu ke sporné otázce ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník totiž žalobce uvedl, že v okamžiku nakládky pro něj pohonné hmoty představovaly toliko náklad, jehož přepravu do ČR pro své dodavatele zajišťoval. Žalobce dále uvedl, že ani neměl k dispozici žádné dokumenty, které by jej opravňovaly k nakládání s pohonnými hmotami jinak, než v rámci přepravy. Správce daně provedení těchto důkazů odmítl s odůvodněním, že výslechy statutárních orgánů dodavatelů žalobce týkající se popisu způsobu, obsahu a okamžiku uzavření obchodních smluv svou podstatou nemohly jeho závěry zpochybnit. Výslechy statutárních orgánů však mohly být významné právě při zjišťování toho, zda žalobce skutečně mohl, či nemohl nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, resp. zda mohl ovlivňovat jejich právní situaci již v Rakousku a Německu. Nejvyšší správní soud se tak stejně jako krajský soud neztotožňuje s tím, že daná otázka byla v daňovém řízení dostatečně objasněna a že žalobcem navržené důkazy nebyly způsobilé závěry správce daně vyvrátit.

[43] Pokud jde o rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43, ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020-69, a ze dne 19. 3. 2021, č. j. 6 Afs 221/2020-53, na něž odkazoval stěžovatel, je třeba připustit, že skutkové okolnosti těchto případů zdůrazněné stěžovatelem se v mnoha ohledech podobají nyní posuzované věci. V tomto ohledu je však nutné poukázat na to, co již k tomuto odkazu konstatoval Nejvyšší správní soud v opakovaně zmiňovaném rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 8 Afs 15/2020-85, tedy, že každá věc řetězových obchodů při nákupu pohonných hmot je složena z mnoha dílčích střípků mozaiky rozličných okolností, jež je třeba hodnotit komplexně. Ve stěžovatelem uváděných rozsudcích Nejvyšší správní soud, na rozdíl od nynějšího případu, dospěl k závěru, že daňové orgány jednak zpochybnily předložené důkazní prostředky a přenesly důkazní břemeno zpět na žalobce, jednak hodnotily shromážděné důkazy a vyvodily z nich skutkové a právní závěry o okamžiku převodu

práva nakládat se zbožím jako vlastník. Je tedy zřejmé, že i ve zmiňovaných věcech zdejší soud zdůraznil význam právních závěrů daňových orgánů. Ani závěry těchto rozsudků nezpochybnily shora popsaná východiska judikatury Soudního dvora či Nejvyššího správního soudu, z jejichž podstaty vyšel v nyní napadeném rozsudku i krajský soud. Jakkoliv se tedy skutkové okolnosti v nynějším případě mohou jevit do určité míry obdobné, ani tímto odkazem se stěžovateli nepodařilo vyvrátit opodstatněnost požadavků, které na něj klade krajský soud. Pokud jde o odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2021, č. j. 4 Afs 124/2021-70, není na posuzovanou věc příléhavý, neboť v nynějším případě nebyl zjištěn skutkový stav v takovém rozsahu jako v uvedené věci, např. nebyly vůbec provedeny navrhované výslechy statutárních orgánů dodavatelů žalobce.

[44] S ohledem na uvedené tedy lze uzavřít, že ve vztahu k uplatněným kasačním námitkám napadený rozsudek krajského soudu obstojí. Jde-li o namítanou nepřezkoumatelnost, je ze závěrů rozsudku krajského soudu zřejmé, z jakého důvodu považoval závěry stěžovatele za nedostatečné a jaké požadavky kladl na stěžovatele pro další řízení. Kasační námitky uplatněné stěžovatelem pak nebyly důvodné ani ve vztahu k samotným věcným závěrům napadeného rozsudku. Jak kasační soud vyložil shora, podstata těchto závěrů krajského soudu na danou věc příléhavě aplikovala východiska existující judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Je třeba především souhlasit s krajským soudem v tom, že stěžovatel se nedostatečně zabýval otázkou, kdy a kde na žalobce přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník.

[45] Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, *„[z]ruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.*“ Ačkoliv Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu v nyní posuzované věci zčásti korigoval, je možné konstatovat, že základní důvody pro zrušení rozhodnutí daňových orgánů krajským soudem v podstatné míře obstály. Lze dodat, že nedostatky odůvodnění rozhodnutí stěžovatele nemohou být dodatečně zhojeny případným podrobnějším rozborem právní problematiky učiněným až v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002- 25, publ. pod č. 73/2004 Sb. NSS).

IV.
Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[47] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, a proto má vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil.

[48] Tato náhrada se sestává z nákladů vynaložených žalobcem na odměnu a náhradu hotových výdajů jeho zástupce, advokáta. Výši náhrady soud určil podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Náklady žalobce spočívají v částce odpovídající odměně advokátovi v celkové výši 9300 Kč za tři úkony právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 28. 4. 2020, vyjádření k jejímu doplnění ze dne 14. 8. 2020 a v dalším vyjádření žalobce ke kasační stížnosti ze dne 14. 7. 2021 (za každý tento úkon náleží odměna ve výši 3100 Kč) podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Dále žalobci náleží částka připadající na náhradu hotových výdajů advokáta za každý tento úkon právní služby v podobě paušální náhrady ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu).

[49] Za další podání učiněná žalobcem prostřednictvím jeho zástupce v řízení o kasační stížnosti nemohl Nejvyšší správní soud žalobci přiznat náhradu nákladů, neboť ačkoliv danými podáními zástupci žalobce mj. reagovali na rozvíjení uplatněných námitek stěžovatelem, nepředestřeli v nich natolik novou, nosnou argumentaci, aby bylo tato podání možné považovat za samostatné úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Důvodně vynaloženým nákladem pak nejsou případné výdaje žalobce na převzetí věci jiným advokátem, konkrétně JUDr. Alfrédem Šrámkem, který se zastupování žalobce ujal až v průběhu řízení o kasační stížnosti.

[50] Žalobce rovněž vynaložil náklady na pořízení kopie části spisové dokumentace v celkové výši 100 Kč, stěžovatel je tedy povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce celkem 10 300 Kč. K úhradě této částky stanovil Nejvyšší správní soud stěžovateli přiměřenou lhůtu.

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 31. října 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu