

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **AUTOTRANS PETROL s.r.o., v konkursu,** se sídlem Jaroměřská 47, Velichovky, zastoupená Mgr. Zbyňkem Čermákem, advokátem se sídlem Gočárova třída 504/54, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **Kancelář správců v.o.s.**, se sídlem Čechyňská 419/14a, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2016, čj. 53850/16/5300-22442-711492, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2020, čj. 31 Af 4/2017-235,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 10 467 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále „správce daně“) devatenácti platebními výměry ze dne 21. 12. 2015 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2013 v celkové výši 89 282 827 Kč a stanovil jí povinnost hradit penále. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil. Správní orgány daň doměřily z důvodu neuznání nároku na odpočet z nákupu pohonných hmot, které žalobkyně nakoupila od tuzemských dodavatelů s místem nakládky v jiných členských státech. Následně je buď sama, nebo prostřednictvím najatých přepravců přepravovala do ČR, kde je stočila

buď na vlastních čerpacích stanicích, nebo na čerpacích stanicích svých odběratelů. Protože si žalobkyně pohonné hmoty sama naložila v jiném členském státě a sama je přepravila do ČR, kde došlo k jejich stočení, pořídila podle správních orgánů zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro uvedená zdaňovací období. Proto jí vznikla povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska ve smyslu § 25 odst. 2 a odst. 3 zákona o DPH. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně uplatněný na řádku č. 40 daňových přiznání. Protože pořídila zboží z jiného členského státu, vznikl jí nárok na odpočet daně na řádku č. 43.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Namítla, že správní orgány dostatečně nezjistily skutkový stav. Žalobkyně svým účetnictvím unesla důkazní břemeno zakládající nárok na uplatněný odpočet, které v důsledku toho přešlo na správce daně. Pokud jí chtěl správce daně doměřit daň na základě jiných důkazních prostředků, stíhá ho důkazní břemeno. Zboží žalobkyně zakoupila na území ČR s příslušnou DPH. Žalovaný předložené účetní doklady kvalifikovaně nezpochybnil a na věc nesprávně aplikoval judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“). Samotná skutečnost, že žalobkyně zajišťovala a organizovala přepravu zboží z jiného členského státu, nemusí znamenat, že pořídila zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH. Toto kritérium je sice významné, ale ne jediné. Je třeba se zabývat také tím, kdo byl prvním pořizovatelem, který nabyl na území jiného členského státu právo nakládat se zbožím jako vlastník. Žalovaný neprokázal, kdy žalobkyni vzniklo právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu zákona o DPH, což je odlišný moment než přechod vlastnictví podle soukromého práva. Žalobkyně předkládala důkazy, ze kterých plyne, že při dodání zboží z jiného členského státu od jeho naložení až po celní odbavení nevystupovala v postavení odesílatele ani příjemce, ale pouze v postavení dopravce. Postavení příjemce nabyla až poté, co bylo zboží uvolněno do volného oběhu v ČR. Zahraniční dodavatel pohonných hmot navíc nemohl na žalobkyni převést právo nakládat se zboží jako vlastník, neboť mezi nimi nikdy nebyl žádný smluvní vztah, v rámci kterého by k převodu mohlo dojít. Žalovaný se nezabýval ani tím, že dopravu kromě žalobkyně současně zajišťovala i jiná společnost.

[3] Krajský soud v Hradci Králové v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. S odkazem na judikaturu NSS i SDEU dospěl k tomu, že žalovaný se nedostatečně zabýval otázkou přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník na žalobkyni. Pro žalovaného byla klíčovým kritériem pro určení místa zdanitelného plnění organizace přepravy. Takové zjištění ale nestačí k určení místa zdanitelného plnění při řetězových dodávkách pohonných hmot s původem v jiných členských státech. Zjištění, kdy žalobkyně fyzicky začala se zbožím nakládat (kde naložila pohonné hmoty na dopravní prostředek) je nedostatečné. Nezbytné je zkoumat i to, kdy na ní bylo převedeno vlastnické či jiné obdobné právo. Takové posouzení, které je třeba učinit na základě soukromoprávních předpisů, ale správní orgány neprovedly. Za takové situace by bylo předčasné, aby se krajský soud zabýval otázkou přenosu důkazního břemene, která může být vyjasněna až poté, kdy žalovaný provede právní rozbor otázky přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Připustil, že NSS v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ*, o který v podstatné míře opřel odůvodnění napadeného rozsudku i krajský soud, 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 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH (rozsudek ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17, *AREX CZ*). NSS 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 NSS 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 potřeba při podobném typu transakcí posuzovat vždy s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti. Ve prospěch stěžovatelovy argumentace svědčí i rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2019, čj. 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.

[5] Stěžovatel má za to, že žalobkyně byla organizátorem přepravy a že na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník už při nakládce v jiném členském státě. V žalobou napadeném rozhodnutí se neomezil pouze na konstrukci, podle které by již pouhým naložením pohonných hmot do cisterny dopravce došlo k nabytí tohoto práva, ale prokázal vedle toho i další skutečnosti. Žalobkyně byla od počátku přepravy oprávněna se zbožím fakticky nakládat v rozsahu obdobném jako vlastník. Ačkoli byl model obchodování v nynější věci obdobný jako ve věci *AREX CZ*, závěry správních orgánů k otázce převodu práva nakládat s věcí jako vlastník byly postaveny na odlišných argumentech. Údajný závěr stěžovatele, že by k převodu práva mělo dojít již natankováním zboží do cisteren, je dezinterpretací krajského soudu. Je to naopak krajský soud, kdo se stěžovatelem zjištěnými skutkovými okolnostmi transakcí nezabýval. K výtce krajského soudu, že se stěžovatel nevěnoval posouzení převodu vlastnictví podle soukromoprávních předpisů, stěžovatel poukázal na to, že žalobkyně to nenamítala (k čemuž odkázal i na rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2020, čj. 5 Afs 344/2019-31).

[6] Právo nakládat se zbožím jako vlastník vykonávala od počátku žalobkyně a deklarovaní dodavatelé byli v rámci transakcí pasivní. Nelze hovořit o jakékoli jejich faktické dispozici se zbožím, resp. o nabytí práva disponovat s předmětem dodání. Formální zapojení deklarovaných dodavatelů do řetězce z nich nemůže činit „skutečné dodavatele“ ve smyslu zákona o DPH, od nichž by „dodání zboží“ odůvodňovalo nárok na odpočet DPH. V takovém případě by byl nárok na odpočet vázán v rozporu se zákonem a judikaturou ryze na předložení dokladu bez ohledu na průběh transakce (k tomu stěžovatel odkázal na již citovaný rozsudek sp. zn. 6 Afs 121/2019).

[7] Rozhodnutí stěžovatele obstojí také ve světle rozsudku SDEU ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/2018, *Herst, s.r.o.* Z něj plyne, 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 (zejm. rozhodnout o jeho prodeji). 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 přičtená jediná přeprava uvnitř Společenství, a které tedy musí být jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství. Stěžovatel proto nepochybil, když neposuzoval věc podle soukromoprávních předpisů, ale podle zákona o DPH a směrnice o DPH.

[8] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, protože se nezabýval důvody, které stěžovatele vedly k závěru o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni již v jiném členském státě, a místo toho se spokojil s citacemi rozsudku NSS ve věci *AREX CZ*. Z napadeného rozsudku není zřejmé, proč by měl v této 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 rozsudku ve věci *AREX CZ*). Není proto ani zřejmé, jaký dopad by takové posouzení mělo mít na nové rozhodnutí stěžovatele o odvolání. V důsledku toho z napadeného rozsudku neplyne ani jednoznačný závazný právní názor.

[9] Žalobkyně navrhla, aby soud kasační stížnost zamítl. Neplyne z ní, které výroky rozsudku krajského soudu stěžovatel napadá. Ten sice uvedl, že rozsudek napadá v celém rozsahu, ale otázka nákladů řízení zůstala nedotčena. Kasační námitky směřující proti nesprávnému právnímu posouzení věci stěžovatel nedoložil konkrétními okolnostmi, které by měly oporu v jeho (žalobou napadeném) rozhodnutí. Stěžovatel uplatnil také důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Takový důvod by ale musel vést k popření daňového řízení a stěžovatelova rozhodnutí. Dále stěžovatel argumentuje nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, ale nerozvedl důvody nepřezkoumatelnosti (zda jde o nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů).

[10] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel následně poukázal na „*principiálně totožnou věc*“, kterou se NSS zabýval v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, čj. 1 Afs 113/2020-43. Jednalo se o stejný model obchodování jako v případě žalobkyně. I v dané věci šlo o situaci, kdy úmyslem subjektu organizujícího přepravu pohonných hmot od počátku bylo pořídit je za účelem výkonu vlastní ekonomické činnosti. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno k tvrzení, že byla pouze dopravcem. Ani ve světle uvedeného rozsudku nemůže nyní napadený rozsudek obstát.

[11] Žalobkyně v reakci na doplnění kasační stížnosti uvedla, že stěžovatelem odkazované závěry rozsudku sp. zn. 1 Afs 113/2020 nemají oporu v rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel navíc danou námitku uplatnil po lhůtě dle § 106 odst. 3 s. ř. s. Z procesní opatrnosti dodala, že vznesené námitce neunesení důkazního břemena neodpovídá obsah stěžovatelova rozhodnutí. Z něj plyne, že žalobkyně předkládala důkazní návrhy k otázce vlastnictví pohonných hmot, ze kterých plyne, že zboží přepravovali i jiní dopravci (např. MAD CZ s.r.o.) a současně, že takto přepravované

pohonné hmoty byly několikrát zabaveny v rámci daňové exekuce. V jejím rámci se žalobkyně nemohla bránit, protože nebyla vlastníkem zboží. Stěžovatel ale tyto okolnosti nehodnotil, s důkaznými návrhy se nevypořádal a další dokazování neprováděl. Stěžovatel spornou otázku nakládání se zbožím jako vlastník posoudil na základě jediného kritéria, tj. zda byla žalobkyně dopravcem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zabýval se také tím, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] S ohledem na argumentaci žalobkyně Nejvyšší správní soud předesílá, že z kasační stížnosti je zřejmé, v jakém rozsahu stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá. Výslovně uvedl, že jej napadá v celém rozsahu a ani z petitu neplyne, že by navrhoval zrušit pouze některé výroky. Proti výroku o nákladech řízení sice žádné námitky nevznesl, nicméně tento výrok je závislý na výroku hlavním. V případě důvodnosti kasačních námitek směřujících proti meritu napadeného rozsudku je proto namístě zrušení i nákladového výroku, který sám o sobě neobstojí, aniž by proti němu stěžovatel musel samostatně vznášet námitky.

[14] Lze dodat, že soud se neztotožnil ani s argumentací žalobkyně poukazující na opožděnost doplnění kasační stížnosti. Stěžovatelka původně podala blanketní kasační stížnost, kterou na výzvu soudu doplnila ve stanovené lhůtě podáním ze dne 15. 5. 2020. Následně soudu doručila také výše rekapitulované doplnění (ze dne 13. 8. 2020). Stěžovatelka sice tímto podáním dále doplnila kasační stížnost, ale nerozšířila důvody, na kterých stojí již její prvotní doplnění kasační stížnosti (ze dne 15. 5. 2020). Rozvinula pouze již uplatněné námitky a poukázala na to, že je má podporovat i v mezidobí vydaný rozsudek zdejšího soudu.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Stěžovatel uplatnil kasační námitky, které lze podřadit pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 a) a d) s. ř. s. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého se stěžovatel nedostatečně zabýval otázkou převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, neboť nezkoumal, kdy na žalobkyni bylo převedeno vlastnické právo, nebo jiné právo, které by jí umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. V tomto ohledu považuje rozsudek též za nepřezkoumatelný. Krajský soud se totiž nezabýval konkrétními okolnostmi, na kterých stěžovatel založil závěr o tom, že k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník došlo již v jiných členských státech. Nejvyšší správní soud k uvedenému vymezení kasačních důvodů dodává, že je třeba přitakat žalobkyni, že stěžovatel zjevně nesprávně označil také důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Při jeho naplnění by totiž kasační stížností zpochybňoval své vlastní rozhodnutí (daný důvod směřuje na vady řízení, pro které měl již krajský soud zrušit správní rozhodnutí). Tato formální nesprávnost nicméně nemá žádný vliv na posouzení kasační stížnosti, neboť Nejvyšší správní soud uplatněné námitky posuzuje z hlediska jejich obsahu.

[17] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, 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 například rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[18] Podstata nyní projednávané věci spočívá v tom, že správní orgány odepřely žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH. Podmínkou nároku na odpočet vyplývající z § 72 odst. 1 zákona o DPH je přijetí zdanitelného plnění. Tím je ve smyslu § 2 téhož zákona mj. dodání zboží za úplatu s místem plnění v tuzemsku. Jde tedy o základní hmotněprávní podmínku pro vznik nároku na odpočet daně. Jádrem sporu v této věci byla otázka určení místa dodání zboží v kontextu řetězových obchodů s pohonnými hmotami dováženými z jiných členských států. V případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna z řetězce obchodních transakcí (viz rozsudek SDEU 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder,* bod 45). Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH). Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-430/09, *Euro Tyre*, bod 34).

[19] Krajský soud v napadeném rozsudku vyšel a rozsáhle citoval ze závěrů výše již zmiňovaného rozsudku NSS ve věci *AREX CZ* a v něm rekapitulovaných závěrů SDEU o předložených předběžných otázkách. V návaznosti na to krajský soud uzavřel, že se stěžovatel nedostatečně zabýval otázkou převodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Zjištění, že je žalobkyně organizátorem přepravy pohonných hmot, nestačí k určení místa zdanitelného plnění při řetězových dodávkách pohonných hmot s původem v jiných členských státech. Vedle toho je podle krajského soudu také nezbytné zkoumat, kdy na žalobkyni bylo převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by jí ale umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník. Takové posouzení je potřeba učinit na základě soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického (případně jiného obdobného) práva. V dané věci však správní orgány žádné takové posouzení neprovedly. Krajský soud se proto již nezabýval tím, zda stěžovatel na žalobkyni formulací svých pochybností o místě dodání přenesl důkazní břemeno.

[20] K tomu Nejvyšší správní soud v návaznosti na stěžovatelem uplatněnou námitku nepřezkoumatelnosti uvádí, že takto pojaté 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 v rozsudku *AREX CZ* přejal poněkud paušálně, aniž by přitom plně zohlednil (a výslovně reagoval na) konkrétní okolnosti projednávané

věci. Přesto má Nejvyšší správní soud 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 čistě formálním. I z kasační argumentace stěžovatele je ostatně zřejmé, že tvrdí nejen nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, ale že brojí i proti jeho samotným věcným závěrům.

[21] Kasační soud považuje za nutné nejprve do určité míry korigovat krajský soud, jde-li o jeho úvahu, podle níž bylo předčasné zabývat se otázkami souvisejícími s přenosem důkazního břemene. Jak totiž plyne ze zmiňovaného rozsudku NSS ve věci *AREX CZ*, a to z částí, které sám krajský soud citoval, výchozí (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 též např. rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, čj. 10 Afs 112/2021-79, případně výše již označený rozsudek ve věci sp. zn. 1 Afs 113/2020). Přestože ve věci *AREX CZ* skutečně detailní vyřešení otázky přenosu důkazního břemene nebylo s ohledem na okolnosti dané věci pro její posouzení určující, neznamená to, že by dané rozhodnutí popřelo popsané východisko. Krajský soud tedy měl v nyní projednávané věci v rozsudku vyslovené úvahy zahrnout do rámce posouzení přenosu důkazního břemene a to tím spíše, pokud se otázky přenosu (unesení) důkazního břemene výslovně týkají i některé žalobní námitky.

[22] Jde-li o unesení a rozložení důkazního břemene, NSS ve věci *AREX CZ* především vyslovil zobecňující závěry, podle nichž *„důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet tíží primárně stěžovatelku* [v daném případě daňový subjekt, pozn. NSS]. *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"*. Jak dále plyne z citovaného rozsudku, převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů hraje důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník (ve smyslu směrnice o DPH). Současně ale připustil, že za určitých okolností může být právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo. Vedle smluvních ujednání je třeba zohlednit také záměry kupujícího v okamžiku dodání zboží, lze-li je zjistit. Je proto nezbytné zkoumat, kdy na daňový subjekt bylo převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by jí ale umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník.

[23] S ohledem na výše uvedené je tedy především zřejmé, že má-li správce daně řádně zpochybnit tvrzení daňového subjektu (unést své důkazní břemeno, resp. prokázat existenci důvodných a vážných pochyb, viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119), musí ve vztahu k tvrzením daňového subjektu (a předloženým důkazům) předestřít svoji dostatečně konkrétní argumentaci opřenou o „racionální důvody". Takové důvody (jak z citované judikatury taktéž plyne) se musí týkat jak otázek skutkových, tak i právního hodnocení. Tímto směrem právě míří i podstata rozsudku NSS

ve věci *AREX CZ*. Podle něj je pro posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nezbytné zkoumat, kdy na daňový subjekt bylo převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu ale umožnilo se zbožím nakládat jako vlastník (viz bod 119). K tomu zdejší soud v citovaném rozsudku dále zdůraznil, že při neexistenci jiné dohody je v tomto ohledu namístě vyjít z příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů (viz bod 120). Jinak řečeno, závěry citovaného rozsudku je nutno vykládat tak, že součástí zmiňovaných „racionálních důvodů", na základě nichž 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, v návaznosti na jaké právo (odvíjející se od nějakého právního titulu) má za to, že na daňový subjekt (žalobkyni) přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník. Takové právní úvahy samozřejmě musí správní 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 ze skutkových jednání.

[24] Podle žalobkyně okamžik dodání zboží nastal v nyní projednávané věci až po dovozu zboží do ČR, kdy k němu nabyla vlastnické právo, přičemž do té doby byla pouze jeho dopravcem. Stěžovatel k tomu ve svém rozhodnutí s odkazem na judikaturu SDEU uvedl, že za dodání zboží se považuje převod práva nakládat s věcí jako vlastník, i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku (odst. 14). To rozvedl dále zejména v odst. 69 rozhodnutí mimo jiné s tím, že pojem „dodání zboží" neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, které upravuje vnitrostátní právo, ale odkazuje na veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s veškerým majetkem, jako by byla jeho vlastníkem. K převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo podle něj již při stočení pohonných hmot do cisterny v jiných členských státech, čímž došlo k pořízení zboží s plněním v jiném členském státě. Závěr, podle něhož k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník došlo již v jiných členských státech, založily správní orgány na zjištěních vycházejících nejen z toho, že žalobkyně měla být organizátorem přepravy. Stěžovatel poukazoval též na to, že jejím úmyslem od počátku bylo pořídit pohonné hmoty z jiného členského státu pro sebe samotnou a pro svou ekonomickou činnost. Zákazníci si zboží objednali přímo na obchodním oddělení žalobkyně, ta na základě objednávky ověřila dostupnost zboží podle nabídek jednotlivých tuzemských dodavatelů. Vybrala cenově a vzdálenostně nejvýhodnější nabídku a požadované zboží objednala. Přepravu provedla na vlastní náklady, vlastními dopravními prostředky a vlastními zaměstnanci. Byť v některých případech nezajišťovala přepravu sama, ale prostřednictvím najatých přepravců, je podle správních rozhodnutí podstatné, že přeprava byla provedena na její účet. Přeprava probíhala na základě pokynů žalobkyně, která určovala, kde dojde k naložení zboží, jeho proclení a kde má být vyloženo. Pohonné hmoty žalobkyně následně stočila buď ve vlastních čerpacích stanicích, nebo na čerpacích stanicích svých odběratelů. Další transakce v rámci řetězce obchodů se zbožím předcházely této poslední transakci a jednalo se u nich proto o dodání zboží bez přepravy. Žalobkyně tedy podle správních rozhodnutí neprokázala, že by měla s dodavateli sjednanou smlouvu, ze které by plynulo, že pro ně pouze zajišťovala přepravu zboží do ČR. Žalobkyně tvrdila, že měla se svými dodavateli uzavřenou rámcovou kupní smlouvu, tu ale nedoložila. Žalobkyně neprokázala ani své tvrzení, podle kterého cenu za dopravu přefakturovávala nebo ji zohledňovala v ceně zboží. Stěžovatel proto uzavřel, že náklady za dopravu nesla

sama. Přestože v nákladních listech CMR byla žalobkyně uvedená jako dopravce a jako příjemce zboží byla uvedena jiná osoba, jako místo dodávky byla zpravidla uvedena adresa žalobkyně. V dokladech deklarovaní příjemci byli jen formální, zboží nikdy neviděli, doklady nepodepisovali a jen přeprodávali zboží.

[25] Napadený rozsudek krajského soudu vychází v projednávané věci z toho, že nestačí určit, kdy žalobkyně začala se zbožím nakládat, ale je třeba zkoumat, kdy na ni bylo převedeno od vlastníka (jiné osoby) právo, které by jí umožnila nakládat se zbožím jako vlastník (viz bod 44. napadeného rozsudku). Zde je možno dát za pravdu stěžovateli v tom, že krajský soud v této souvislosti zmínil pouze závěr stěžovatele spočívající ve zdůraznění role žalobkyně při organizaci dopravy. K dalším okolnostem věci, které kasační soud shrnul shora a stěžovatel je v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně předestřel, se krajský soud nijak blíže nevyjádřil a zmínil je pouze v omezené míře v rámci 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 žalobkyni s ohledem na vícero skutečností (dopravu zajišťovala vlastními silami, sama nesla náklady na dopravu, nebyla k provedení dopravy zmocněna jiným obchodníkem v řetězci, žádný z ostatních článků řetězce se zbožím jako vlastník nenakládal, místo určení vykládky bylo v režii žalobkyně, která byla prostřednictvím pokynů řidičům schopna ovlivnit trasu převozu zboží a nakládala zboží na základě svých objednávek). Skutečnosti uvedené stěžovatelem (v žalobou napadeném rozhodnutí ani v kasační stížnosti) 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 se zbožím. Jinak řečeno, zatímco stěžovatel i v kasační stížnosti setrvává na argumentaci související s rozlišováním formálního stavu (na papíře) a stavu skutečného (nakládání se zbožím jako vlastník), krajský soud tento náhled s ohledem odkazovaný rozsudek ve věci *AREX CZ* posunul do jiné roviny, která se týká otázky právního nakládání se zbožím, a to právě i z hlediska soukromoprávních předpisů. K tomu kasační soud doplňuje, že rozsudek ve věci *AREX CZ* v tomto ohledu vychází z toho, že je namístě vyjít z příslušných dispozitivních ustanovení soukromoprávních předpisů v případě neexistence jiné dohody (viz bod 120 daného rozsudku).

[26] Nelze především souhlasit se stěžovatelem v tom, že by se požadavek vyslovený krajským soudem v nynější věci (ve vztahu k aplikaci soukromoprávních předpisů) týkal pouze specifických okolností věci *AREX CZ,* resp. že by nebyl vázán primárně na aplikaci předpisů soukromého práva. Jistě má stěžovatel pravdu v tom, že otázka nabytí vlastnického práva dle příslušných vnitrostátních předpisů není jediným kritériem pro posouzení otázky, kdy žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník. Krajský soud však v napadeném rozsudku jednak v souladu s rozsudkem *AREX CZ* vyšel z toho, že se nemusí jednat jen o právo vlastnické (ale též o právo jemu obdobné) a současně nijak nezpochybnil, že kritérií by mohlo být více. Podstatné nicméně je (jak již bylo zdůrazněno výše), aby se „racionální důvody“, o které správní orgány opírají své závěry, týkaly i toho, v návaznosti na jaké konkrétní právo na daňový subjekt (žalobkyni) přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník. Pokud v této souvislosti stěžovatel cituje závěry rozsudku NSS ve věci již výše zmíněného rozsudku sp. zn. 6 Afs 121/2019, nelze přehlédnout, že citovaná část tohoto rozsudku (bod 30) sice obecně mluví o tom, že v dané

věci nebyla klíčová soukromoprávní rovina, ale rovina veřejnoprávní (resp. 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 SDEU i NSS ve věci *AREX CZ*.

[27] Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom toho, že stěžovatel rozsudek zdejšího soudu ve věci *AREX CZ* nemohl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí zcela přesně reflektovat, neboť byl vydán později než rozhodnutí stěžovatele. K tomu však lze uvést pouze tolik, že samotná rozhodovací praxe soudů (včetně rozsudku ve věci *AREX CZ*) nestanoví nová pravidla, nýbrž provádí pouze výklad pravidel již existujících. Poukazuje-li pak stěžovatel na taktéž již shora zmiňovaný rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 344/2019 s tím, že žalobkyně posouzení převodu z hlediska soukromoprávních předpisů nenamítala, lze k tomu předně poznamenat, že není zcela zřejmé, na jakou část daného rozsudku odkaz stěžovatele míří. Pokud jde o část, v níž Nejvyšší správní soud konstatoval, že krajský soud v dané věci nevyhodnotil námitky jako směřující proti nesprávnému určení okamžiku převodu vlastnického práva, je to odlišná situace od věci nyní projednávané, v níž námitky týkající se vlastnictví zboží i přenosu důkazního břemene uplatněny byly, resp. kde žalobkyně přímo poukazovala na to, že stěžovatel se v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s otázkou, zda jí vzniklo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Kasační soud stejně tak nemá za to, že by závěry krajského soudu v dané věci byly rozporné se závěry rozsudku SDEU ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18, *Herst*, ve kterém se rovněž jednalo o situaci, kdy poslední článek řetězce obchodů současně zajišťoval dopravu pohonných hmot z jiných členských států, přičemž z hlediska soukromého práva na něj vlastnické právo přešlo až po propuštění zboží do volného oběhu. Podstatné je, že i tento rozsudek vychází z toho, že *„převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník ostatně znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji*“ (bod 40, zvýraznění provedl NSS). Jinak řečeno, i tento rozsudek zdůrazňuje nikoliv faktickou možnost se zbožím nakládat, ale možnost ovlivňovat právní situaci daného zboží (obdobně viz i bod 51 též rozsudku SDEU, na který odkazuje i stěžovatel v kasační stížnosti). Krajský soud přitom odůvodnění napadeného rozsudku postavil právě na tom, že není zřejmé, kdy a jak bylo na žalobkyni převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, což je nepochybně předpoklad posouzení toho, zda má daňový subjekt má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit „právní situaci daného zboží“, jak o tom hovoří citované rozhodnutí SDEU.

[28] Jde-li pak o odkaz na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 113/2020, který stěžovatel učinil v doplnění kasační stížnosti, zde je třeba připustit, že skutkové okolnosti dané věci zdůrazněné stěžovatelem (a plynoucí z reprodukční části odkazovaného rozsudku) se v mnoha ohledech podobají věci nyní projednávané. V tomto ohledu je však nutno poukázat nejen na to, že každá věc „řetězových obchodů“ při nákupu pohonných hmot je složena z mnoha dílčích „střípků mozaiky“ rozličných okolností (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2021, čj. 6 Afs 221/2020-53, bod 25), jež je třeba hodnotit komplexně, ale především je třeba zdůraznit, že i ve stěžovatelem odkazovaném rozsudku prvního senátu Nejvyšší správní soud zdůraznil (bod 47), že v dané věci *„daňové orgány jednak zpochybnily žalobcem předložené daňové doklady a další záznamy, řádně tedy přenesly důkazní břemeno zpět na žalobce, současně však hodnotily shromážděné důkazy a vyvodily z nich dostatečně určité a přezkoumatelné skutkové a právní závěry stran místa plnění dotčených*

dodávek a s tím související otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník“. Je tedy zřejmé, že i v odkazované věci zdejší soud zdůraznil význam právních závěrů správních orgánů. Jinak řečeno, ani závěry stěžovatelem citovaného rozsudku nezpochybnily východiska rozsudku NSS ve věci *AREX CZ*, jak jsou popsána shora a z jejichž podstaty vyšel v nyní napadeném rozsudku i krajský soud. Jakkoliv se tedy skutkové okolnosti v dané věci mohou jevit obdobné, ani tímto odkazem se stěžovateli nepodařilo vyvrátit opodstatněnost požadavků, které na něj v nyní napadeném rozsudku klade krajský soud.

[29] S ohledem na výše uvedené tedy lze uzavřít, že ve vztahu k uplatněným kasačním námitkám napadený rozsudek krajského soudu obstojí. Jde-li o namítanou nepřezkoumatelnost, zde je ze závěrů rozsudku krajského soudu (včetně vysloveného závazného právního názoru) především zřejmé, proč a co krajský soud po stěžovateli požaduje. V tomto ohledu lze připomenout, že z hlediska přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí není nutno trvat na tom, aby soud reagoval na každou dílčí žalobní námitku. Postačuje, pokud krajský soud v odůvodnění rozsudku postaví vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, bod 34). Tím spíše pak uvedené platí v případě reakce odůvodnění na vyjádření žalovaného (stěžovatele) k žalobě (resp. na skutečnosti plynoucí z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). 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 pro danou věc přiléhavě aplikovala východiska existující judikatury NSS (zejm. rozsudku *AREX CZ*). Je třeba především souhlasit s krajským soudem v tom, že stěžovatel se nedostatečně zabýval otázkou, jaké právo přešlo na žalobkyni, aby na základě toho mohl dospět k závěru, zda na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Přes dílčí korekce (upřesnění) některých částí odůvodnění napadeného rozsudku tedy není na místě v návaznosti na uplatněné kasační námitky napadený rozsudek rušit, neboť v základu ve vztahu k těmto námitkám obstojí. Lze dodat, že již ve věci *AREX CZ* zdejší soud taktéž připomněl, že nedostatky odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu nemohou být dodatečně zhojeny případným podrobnějším rozborem právní problematiky učiněným až v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2003, čj. 1 A 629/2002-25, č. 73/2004 Sb. NSS).

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žádná z uplatněných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Nejvyšší správní soud přiznal úspěšné žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v podobě odměny jejího zástupce. Odměna jí náleží za dva úkony právní služby ve výši 3 100 Kč za každý úkon [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], a to za vyjádření ke kasační stížnosti a vyjádření k jejímu doplnění [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], a dále za vyjádření

k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ve výši 1 550 Kč [§ 11 odst. 2 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu]. Pokud jde o náhradu hotových výdajů zástupce, ta je stanovena paušálně v § 13 odst. 3 advokátního tarifu, a to ve výši 300 Kč za každý jeden úkon právní služby. Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů činí 8 650 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je plátcem DPH, je třeba uvedenou částku zvýšit o odpovídající DPH ve výši 21 % (tedy 1 817 Kč). Stěžovatel je proto povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení celkem ve výši 10 467 Kč.

[32] Osoba zúčastněná na řízení má dle § 60 odst. 5 s. ř. s. v řízení o kasační stížnosti právo jen na náhradu nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil. V tomto řízení osobě zúčastněné na řízení taková povinnost soudem uložena nebyla.

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

V Brně 27. dubna 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu