ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **KUMMOPENARRACH, s. r. o.**, (dříve ZEROGAS Fuel, s. r. o.), se sídlem Střítežská 399, Polička, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2019, čj. 37567/19/5300-21442-712600, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 18. 11. 2020, čj. 52 Af 62/2019-98,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v měsících červenec až prosinec roku 2012 obchodovala s pohonnými hmotami, přičemž byla jedním z článků obchodního řetězce. Zboží pocházející z jiného členského státu EU, u kterého žalobkyně deklarovala místo plnění v tuzemsku, prodávala personálně propojené společnosti PWRGASS, s. r. o. (dále jen „PWRGASS“).

[2] Dne 1. 10. 2015 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola za zdaňovací období červenec až prosinec 2012. Na základě provedeného dokazování nabyl Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) pochybnosti, zda plnění deklarovaná žalobkyní

na vstupu i výstupu v souvislosti s dodáním pohonných hmot měla místo plnění v tuzemsku. Na podkladě výsledků daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran prokázání tohoto tvrzení, a proto odmítl uznat žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“). Dne 15. 2. 2018 vydal rozhodnutí čj. 228688/18/2808-50522-609178, čj. 228842/18/2808-50522-609178, čj. 228911/18/2808-50522-609178, čj. 228942/18/2808-50522-609178, čj. 228967/18/2808-50522-609178 a čj. 228994/18/2808-50522-609178 (dále „dodatečné platební výměry“), jimiž žalobkyni doměřil DPH v celkové výši 35 620 553 Kč. Současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně za uvedená zdaňovací období v celkové výši 7 124 107 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a všech šest dodatečných platebních výměrů potvrdil.

[3] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka Pardubice výše uvedeným rozsudkem žalobu žalobkyně zamítl. Při svém posouzení plně vyšel z rozsudku z 16. 7. 2020, čj. 1 Afs 113/2020-43, kterým Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného Odvolacího finančního ředitelství zrušil rozsudek krajského soudu z 3. 2. 2020, čj. 52 Af 39/2019-127, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tato věc se týkala doměření DPH společnosti PWRGASS, tedy přímému odběrateli nynější žalobkyně, za shodná zdaňovací období. Šlo o skutkově přímo související věc, přičemž tyto společnosti byly personálně propojené a tvořily přímo navazující články téhož obchodního řetězce. Stěžejní otázkou pro posouzení případu společnosti PWRGASS bylo podle krajského soudu, stejně jako u žalobkyně v nyní projednávané věci, místo plnění při pořízení pohonných hmot, tj. zda se z pohledu DPH jednalo o plnění v tuzemsku, či nikoliv.

[4] Krajský soud neshledal žádný důvod, aby se jakkoli odchýlil od závěrů rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že společnost PWRGASS od počátku přepravy (kterou bez jakýchkoli pochyb organizovala a hradila) ovlivňovala osud přepravovaných pohonných hmot, tedy rozhodovala o tom kdy, odkud, kým a kam budou přepraveny, přičemž pohonné hmoty pořídila a přepravovala do České republiky za účelem výkonu své vlastní ekonomické činnosti. Podle zjištění daňových orgánů s pohonnými hmotami nakládala, jako by byla jejich vlastníkem (bod 51 rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43). Dále v bodě 58 téhož rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že v případě veškerých předcházejících transakcí bylo místo dodání v jiném členském státě a daná plnění tak nebudou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dál „zákon o DPH“). Podle krajského soudu tak závěr správce daně a žalovaného, že v nyní projednávané věci se místo plnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností PWRGASS nacházelo v jiném členském státě Evropské unie, je v souladu se skutkovým a právním závěrem vysloveným v rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu.

[6] Stěžovatelka namítla, že se žalovaný ani krajský soud nezabývali jejími návrhy na předložení důkazů, kterými by osvědčila vztahy mezi jednotlivými články řetězce,

ani nevyhodnotili předložené důkazy. Došlo tak k zásadnímu zásahu do jejích subjektivních práv.

[7] S odkazem na rozsudek NSS z 15. 10. 2020, čj. 7 Afs 399/2019-73, stěžovatelka zdůraznila, že až do okamžiku ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně byla v režimu přepravce, což doložila všemi doklady uvedenými v bodě 13 žaloby, a nikoliv nabyvatele podle § 5 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Celý spor je podle stěžovatelky veden o okamžik, kdy bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. V bodě 41 rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43 argumentoval Nejvyšší správní soud tím, že při nakládce byl přítomen pouze řidič a nebyl přítomen nikdo ze společností zapojených do řetězce. K tomu stěžovatelka zdůraznila, že jiný postup ani není možný, neboť pohonné hmoty mají speciální přepravní podmínky ADR, které vylučují, aby byla ve vozidle jiná osoba než řidič. Rovněž předpisy rafinérií vylučují, aby se nakládky zúčastnila jiná osoba než řidič. Kódy k nakládce tedy získá nabyvatel zboží a ten je předává postupně v řetězci, až se dostanou k řidiči. Předávání kódů ovšem nelze označit jako převod vlastnictví k nakládanému zboží, protože za kvalitu a vyclení je zodpovědný vůči celní správě původní vlastník organizující celý režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Tato odpovědnost je někdy na základě smlouvy převedena na oprávněného příjemce, ale pouze vždy původním vlastníkem. A tato odpovědnost, a tím i možnost dispozice se zbožím, se v řetězci dále nepřesouvá.

[8] Stěžovatelka dále odkázala na rozsudek Soudního dvora z 23. 4. 2020 ve věci C-401/18, *Herst,* ECLI:EU:C:2020:295, podle nějž naplnění podmínky přechodu vlastnictví závisí na tom, zda má nabyvatel současně možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji. Jak vyplývá ze všech předložených, resp. navržených důkazů, stěžovatelka byla po dobu přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v postavení přepravce. Režim podmíněného osvobození od spotřební daně, včetně přepravy, zajišťoval u oprávněného příjemce jiný subjekt (viz doklad podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních). Pokud by tedy stěžovatelka získala právo ke zboží již v místě nakládky, mohla by sice teoreticky rozhodovat o prodeji během této přepravy, ale vždy s podmínkou, že zboží musí být dopraveno do místa určení. Neměla tedy možnost prodat ho např. do jiného členského státu. Tato podmínka tak odporuje plnému nabytí vlastnického práva, které zahrnuje možnost disponovat se zbožím bez jakýchkoliv podmínek.

[9] I přes závěr Soudního dvora v rozsudku z 19. 12. 2018 ve věci C-414/17, *AREX CZ*, ECLI:EU:C:2018:1027, podle nějž režim daně z přidané hodnoty nesouvisí s režimem spotřební daně, nelze podle stěžovatelky odhlédnout od faktu, že spotřební daň je řízena určitými pravidly. Na daňových dokladech od odběratele byla vyčíslena česká spotřební daň, jíž podléhá až zboží, které je prokazatelně pod dohledem celní správy na území České republiky. To opět svědčí o tom, že smluvní strany považovaly za místo přechodu vlastnictví jednoznačně až Českou republiku. Krajský soud se však s touto argumentací nevypořádal, protože v bodě 11 napadeného rozsudku pouze konstatoval, že spotřební daň není pro účely DPH rozhodná. Stejně tak navržený důkaz evidencí VIES měl prokázat, že k přechodu vlastnictví nedošlo při nakládce, neboť potom by byla tato informace v dokumentech VIES zachycena.

[10] Dále stěžovatelka namítla, že § 7 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném do konce roku 2012 neurčoval, která z řetězových dodávek je intrakomunitární. To stanovil § 7 odst. 3 a 4 uvedeného zákona až s účinností od 1. 9. 2020. Do té doby nebyla kritéria přesně určena.

[11] Stěžovatelka shrnula, že žalovaný odmítl veškeré navržené důkazy a vytvořil si svoji, žádným důkazem nepodloženou, teorii, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Závěr žalovaného je v rozporu s dosavadní judikaturou, jež jasně uvádí, že organizaci přepravy nelze považovat za jediný faktor ovlivňující přiřazení přepravy a že je nutno přihlédnout i k dalším faktorům, zejména k vůli smluvních stran. Ta byla dostatečně prokázána už jenom tím, že dodavatel vyčíslil na daňových dokladech českou spotřební daň, a tím deklaroval svoji vůli, že za místo zdanitelného plnění považuje Českou republiku, a za okamžik zdanitelného plnění a tím i přechodu vlastnictví až moment, kdy se již zboží nacházelo na jejím území. Podle stěžovatelky se Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43, z nějž vyšel krajský soud v napadeném rozsudku, odchýlil od své předchozí judikatury týkající se skutkově shodných případů, a proto měl zřejmě danou otázku předložit k rozhodnutí rozšířenému senátu.

[12] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka odkázala na několik rozsudků z poslední doby, v nichž Nejvyšší správní soud podle stěžovatelky řešil skutkově zcela shodné případy, včetně věci týkající se obchodní korporace, od níž stěžovatelka také pořizovala pohonné hmoty. Podstatné je, že Nejvyšší správní soud v uvedených věcech dospěl k závěru, že se žalovaný nedostatečně zabýval otázkou, kdy a kde přešlo na daňový subjekt právo nakládat se zbožím jako vlastník. Tato podstatná skutečnost chybí i v napadeném rozhodnutí. Zmínila též (a odkázala k tomu na některé rozsudky NSS), že doměřit daň vícekrát v jednom obchodním řetězci lze pouze v případě daňového podvodu. V nyní projednávaném případě o podvod nešlo, neboť stěžovatelce nárok na odpočet neměl vzniknout z důvodů nesplnění podmínky místa plnění. Nejvyšší správní soud by tedy měl nyní rozhodnout v souladu s uvedenými rozsudky, pokud nehodlá věc předložit k rozhodnutí rozšířenému senátu.

[13] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Ve svém vyjádření se ztotožnil s napadeným rozsudkem. K jednotlivým námitkám uvedl, že krajský soud správně vyšel z rozsudku NSS čj. 1 Afs 113/2020-43, neboť pro posouzení nyní projednávané věci jsou zcela stěžejní skutkové a právní závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl právě v tomto rozsudku. Podle žalovaného správce daně neopomněl provést žádný z předložených důkazů. Stěžovatelce se však nepodařilo prokázat, jak se uskutečnily smluvní vztahy v posuzovaném řetězci, ani neposkytla žádné relevantní vysvětlení jí tvrzeného skutkového děje, především ohledně přepravy. Z judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že spotřební daň ani přeprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nepředstavují stěžejní okolnosti, které rozhodujícím způsobem ovlivňují aplikaci DPH, resp. přiřazení přepravy konkrétní transakci. Musí být vždy posouzeny všechny konkrétní okolnosti případu, což daňové orgány učinily. Stěžovatelka proto svou argumentací týkající se spotřební daně nevyvrátila důvodné pochybnosti ohledně tuzemského místa plnění vznesené správcem daně. Správnost postupu žalovaného v nynější věci potvrzuje i Nejvyšší správní soud v bodě 55 rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43, neboť shledal správným stejný postup žalovaného při hodnocení důkazů u společnosti PWRGASS.

[14] Námitka, že pohonné hmoty mají speciální přepravní podmínky ADR a tyto podmínky vylučují, aby byla ve vozidle jiná osoba než řidič a že rovněž předpisy rafinérií vylučují, aby se nakládky zúčastnila jiná osoba než řidič, je nepřípustná. Nebyla totiž uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby. Ze stejného důvodu je nepřípustná i námitka týkající se rozhodného znění § 7 zákona o DPH a námitka založená na argumentaci závěry rozsudku Soudního dvora ve věci *Herst*. Nicméně, žalovaný postupoval plně v souladu se závěry uvedeného rozsudku, neboť provedl celkové hodnocení všech zjištěných okolností, což potvrdil i krajský soud v napadeném rozsudku s odkazem na právní závěry uvedené v rozsudku NSS čj. 1 Afs 113/2020-43. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že kritérium organizace přepravy nebylo jediným kritériem, kterým se daňové orgány zabývaly. Posouzeny byly všechny zjištěné okolnosti případu, přičemž se žalovaný rovněž obsáhle zaměřil na otázku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. K hodnocení posuzovaného případu přistoupil z materiálního pohledu tak, jak to vyžaduje judikatura Soudního dvora.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasačních námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Podle § 7 odst. 1 a 2 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, platilo, že *místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží*.

[17] Podle § 13 odst. 1 věty první zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, *se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*.

[18] Jádro sporu spočívá v tom, zda se z pohledu DPH ve vztahu ke stěžovatelce jednalo o plnění v tuzemsku, či nikoliv. Stěžovatelka obchodovala v jednom obchodním řetězci se společností PWRGASS, jíž (přímo) dodávala pohonné hmoty, a která byla v roce 2012 stěžovatelčiným jediným odběratelem. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s výchozí úvahou krajského soudu, že pro posouzení nyní projednávané věci jsou zcela stěžejní skutkové a právní závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl ve věci společnosti PWRGASS, tedy v rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43. Z těchto závěrů bylo nutné vyjít i v nyní projednávané věci. Pokud totiž Nejvyšší správní soud v návaznosti na tehdy uplatněné kasační námitky již dospěl k závěru, že pořízení zboží společností PWRGASS bylo tzv. intrakomunitárním plněním ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o DPH, neboť právo nakládat s danými pohonnými hmotami jako vlastník bylo převedeno v jiném členském státě EU na společnost PWRGASS, jako koncový článek celého řetězce, nemohla být v nyní projednávané věci stěžovatelka, jako (nejvýše) předposlední článek v daném řetězci, vlastníkem těchto pohonných hmot, resp. jí nemohlo svědčit právo nakládat se zbožím

jako vlastník na území ČR. Pokud totiž stěžovatelka někdy nabyla právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, šlo o transakci, která musela předcházet výše popsané transakci uskutečněné společností PWRGASS, a proto muselo být místo plnění (dodání) v jiném členském státě EU, nikoliv v ČR. Lze připomenout, že již v bodě 58 rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43 Nejvyšší správní soud uvedl, že „*uskutečněnou přepravu (a tedy intrakomunitární charakter) v rámci řetězové dodávky je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda* předchází *nebo* následují *po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky. Aplikováno na nyní souzenou věc, byla-li přeprava zboží přiznána obchodní transakci mezi žalobcem a jeho dodavatelem, v případě veškerých předcházejících transakcí bude místo dodání v jiném členském státu [a daná plnění tak nebudou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH].*“ S ohledem na kasační námitky není důvod se od těchto východisek jakkoliv odchylovat.

[19] Stěžejní námitkou stěžovatelky je, že závěr žalovaného je v rozporu s dosavadní judikaturou, podle níž nelze organizaci přepravy považovat za jediný faktor ovlivňující přiřazení přepravy a že je nutno přihlédnout i k dalším faktorům, zejména k vůli smluvních stran. Ta měla být dostatečně prokázána už jenom tím, že dodavatel vyčíslil na daňových dokladech českou spotřební daň, a tím deklaroval svoji vůli, že za místo zdanitelného plnění považuje ČR, a za okamžik zdanitelného plnění a tím i přechodu vlastnictví až moment, kdy se již zboží nacházelo na jejím území.

[20] Krajský soud však v bodě 10 rozsudku výslovně uvedl, že ani v nyní projednávané věci nebylo kritérium organizace přepravy jediným kritériem, kterým se daňové orgány zabývaly. K tomu odkázal na podrobnější odůvodnění v bodech 41 a 48 rozsudku NSS čj. 1 Afs 113/2020-43, kde jsou rozebrány i další rozhodné okolnosti, proti nimž stěžovatelka výslovně nic nenamítla. Nejvyšší správní soud v rozsudku z 27. 4. 2022, čj. 8 Afs 15/2020-85, č. 4354/2022 Sb. NSS, bod 23, upřesnil, o jaké „racionální důvody“ musí být argumentace správce daně opřena, má-li správce daně řádně zpochybnit tvrzení daňového subjektu a unést tak své důkazní břemeno (respektive prokázat existenci důvodných a vážných pochyb). Žalovaný předestřel rovněž právní hodnocení konkrétních skutkových okolností souvisejících nejen se samotnou přepravou pohonných hmot, neboť v bodech 46 a 52 napadeného rozhodnutí se podrobně zabýval i právním titulem, na jehož základě mělo dojít k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost PWRGASS. Konkrétně se věnoval podstatě institutu vlastnictví vycházejícího již z římského práva, jakož i ustanovením soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického práva – § 443 a násl. obchodního zákoníku účinného v rozhodné době (rozsudek NSS z 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, ve věci *AREX CZ*, bod 121). Žalovaný se tak v souladu se stěžovatelkou zmíněnými závěry rozsudku Soudního dvora ve věci *Herst* zabýval i tím, že společnost PWRGASS jako nabyvatelka pohonných hmot současně měla možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží. Nejvyšší správní soud tedy i v nyní projednávané věci dospěl k závěru, že „*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*“ (viz bod 47 rozsudku NSS čj. 1 Afs 113/2020-43).

[21] Co se týče argumentace spotřební daní a přepravou v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, k tomu krajský soud v bodě 11 rozsudku výslovně uvedl, že tato otázka není pro posouzení DPH rozhodná. Jde sice o konstatování stručné, ale správné a v souladu s ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu. Pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za pořízení zboží uvnitř území EU (intrakomunitární plnění), není podstatné, který subjekt zaplatil spotřební daň, ani že přeprava pohonných hmot probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Uvedený závěr plyne již z rozsudku Soudního dvora ve věci *AREX CZ* i na něj navazujícího rozsudku NSS v téže věci čj. 9 Afs 137/2016-176, především bodu 99. Na oba rozsudky stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně odkazovala.

[22] Stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti odkázala na několik rozsudků, v nichž měl Nejvyšší správní soud řešit skutkově zcela shodné případy, včetně věci týkající se obchodní korporace, od níž stěžovatelka také pořizovala pohonné hmoty. Podle stěžovatelky Nejvyšší správní soud v uvedených věcech dospěl k závěru, že se žalovaný nedostatečně zabýval otázkou, kdy a kde přešlo na daňový subjekt právo nakládat se zbožím jako vlastník. Podle Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu nutno poukázat na to, že každá věc „řetězových obchodů“ při nákupu pohonných hmot je složena z mnoha dílčích „střípků mozaiky“ rozličných okolností (rozsudky NSS z 19. 3. 2021, čj. 6 Afs 221/2020-53, bod 25, či čj. 8 Afs 15/2020-85, bod 28), jež je třeba hodnotit komplexně. Především je třeba zdůraznit, že v nyní projednávané věci se daňové orgány dostatečně zabývaly stěžejní otázkou, kdy a kde přešlo na daňový subjekt právo nakládat se zbožím jako vlastník, a to včetně uvedení racionálních důvodů opřených též o právní hodnocení konkrétních skutkových okolností souvisejících nejen se samotnou přepravou pohonných hmot. Skutečnost, že závěry rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43, z nichž vyšel krajský soud i v nyní projednávané věci, nezpochybnily závěry rozsudku NSS čj. 9 Afs 137/2016-176 ve věci AREX CZ týkající se řetězových obchodů s pohonnými hmotami, potvrdil Nejvyšší správní soud právě v bodě 28 rozsudku čj. 8 Afs 15/2020-85.

[23] Stěžovatelka dále pouze obecně namítla, že se žalovaný ani krajský soud nezabývali jejími návrhy na předložení důkazů, kterými by osvědčila vztahy mezi jednotlivými články řetězce, ani nevyhodnotili předložené důkazy.

[24] Stěžovatel musí zásadně reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž jakkoliv reflektuje argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení NSS z 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, z 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43, nebo ze 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[25] Krajský soud především v bodě 10 napadeného rozsudku shrnul jednotlivé důkazy a jejich vyhodnocení ze strany daňových orgánů. Vyšel sice z posouzení Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 113/2020, nicméně vzhledem k přímé spojitosti tyto závěry plně přenesl i na nyní projednávanou věc. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka žádnými předloženými důkazy neprokázala své tvrzení, že místo plnění

(dodání zboží) u posuzovaných obchodních transakcí bylo v tuzemsku. Stěžovatelka na argumentaci krajského soudu nijak nereaguje a pouze obecně opakuje svou žalobní námitku o tom, že žalovaný neprovedl navržené důkazy. Za této situace a bez bližší kasační argumentace proto nelze posoudit, zda daňové orgány měly provést stěžovatelkou navržené důkazy za účelem prověření celého obchodního řetězce. Není úkolem Nejvyššího správního soudu za stěžovatelku domýšlet, proč má za to, že jsou závěry krajského soudu chybné. Výše uvedenou kasační námitku proto nelze projednat, neboť nesměřuje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je tak nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejedná se totiž pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na námitku vypořádanou krajským soudem, proti které původní argumentace stěžovatelky nemůže obstát.

[26] Dále stěžovatelka namítla, že v bodě 41 rozsudku čj. 1 Afs 113/2020-43 argumentoval Nejvyšší správní soud tím, že při nakládce byl přítomen pouze řidič a nebyl přítomen nikdo ze společností zapojených do řetězce. Stěžovatelka argumentovala, že jiný postup ani není možný.

[27] V nyní projednávané věci však žalovaný své závěry nevystavěl na skutečnostech, že nakládce byl přítomen pouze řidič. Žalovaný se zaměřil na to, že řidiči přepravních společností byli buď přímo či zprostředkovaně skrze dispečery vázáni pokyny osob vystupujících jménem společnosti PWRGASS (body 34 až 38 rozhodnutí žalovaného). Podle Nejvyššího správního soudu tak konkrétní úvahy obsažené v bodě 41 rozsudku NSS čj. 1 Afs 113/2020-43, jež krajský soud na rozdíl od jiných částí uvedeného rozsudku ani výslovně nepřevzal do odůvodnění svého rozsudku, proto nemají vztah k nyní projednávané věci a nemohou proto tvořit rozhodovací důvody nyní napadeného rozsudku. Námitka je proto ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, neboť se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.

[28] Navíc, i kdyby uvedené úvahy byly nesprávné či nepřiléhavé, představovaly jen dílčí okolnosti a závěry učiněné Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 1 Afs 113/2020 by bez problémů obstály i bez nich. Stěžovatelka však zbylé důvody nenapadla, a proto by ani důvodnost uvedené námitky nemohla způsobit nezákonnost napadeného rozsudku (rozsudky NSS z 9. 6. 2016, čj. 9 Azs 84/2016-22, bod 11, a z 22. 4. 2021, čj. 8 Azs 59/2021-31, body 11 a 12).

[29] Stěžovatelka argumentovala též tím, že i kdyby teoreticky získala právo ke zboží již v místě nakládky, mohla by právní situaci zboží během přepravy ovlivňovat jen v omezené míře, neboť by jej nemohla prodat např. do jiného členského státu. Nejvyšší správní soud této námitce stěžovatelky nerozumí, neboť je z hlediska nyní projednávané věci zcela mimoběžná a na situaci stěžovatelky nedopadá. Totožnou námitku uplatnila společnost PWRGASS, v kasační stížnosti ve věci sp. zn. 1 Afs 490/2020, jež přímo navazovala na rozsudek NSS čj. 1 Afs 113/2020-43. Tam měla námitka smysl, na rozdíl od nyní projednávané věci. Daňové orgány ani krajský soud totiž nyní vůbec neargumentovaly tím, že by stěžovatelka v místě nakládky získala právo nakládat se zbožím jako vlastník, ani tím, že by toto právo měla během přepravy. Naopak dospěly k závěru, že toto právo v okamžiku nakládky jakož i po celou dobu přepravy z jiných členských států EU do ČR měla právě společnost PWRGASS. I tato námitka je tedy

nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť míří zcela mimo rámec rozhodovacích důvodů, a to nejen napadeného rozsudku, ale i rozhodnutí daňových orgánů.

[30] Nepřípustná je rovněž námitka že § 7 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném do konce roku 2012 přesně neurčoval, která z řetězových dodávek je intrakomunitární, neboť ji stěžovatelka řádně neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože tak učinit mohla. Ze stejného důvodu je nepřípustná i kasační námitka, kterou stěžovatelka vznesla v doplnění kasační stížnosti, že doměřit daň vícekrát v jednom obchodním řetězci lze pouze v případě daňového podvodu, což není tento případ.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] S ohledem na výše uvedené tedy lze uzavřít, že ve vztahu k uplatněným kasačním námitkám napadený rozsudek krajského soudu obstojí. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[32] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 30. listopadu 2022

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu