



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšera a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **ČSAD JIHOTRANS a. s.**, se sídlem Pekárenská 255/77, České Budějovice, zastoupena JUDr. Jaromírem Bayerem, advokátem se sídlem Jeremiášova 1705/18, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 10. 2019, č. j. 51 Af 7/2018 - 74,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 12 342 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Jaromíra Bayera, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Sedmi dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 5. 2016 (č. j. 118523/16/4222-21791-302626, č. j. 118599/16/4222-21791-302626, č. j. 118624/16/4222-21791-302626, č. j. 118657/16/4222-21791-302626, č. j. 118674/16/4222-21791-302626, č. j. 118678/16/4222-21791-302626 a č. j. 118681/16/4222-21791-302626) Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců července, srpna, října a listopadu roku 2012 a měsíců ledna, února a března roku 2013.

[2] Rozhodnutím ze dne 10. 4. 2018, č. j. 14970/18/5300-21444-711482 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), Odvolací finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdilo.

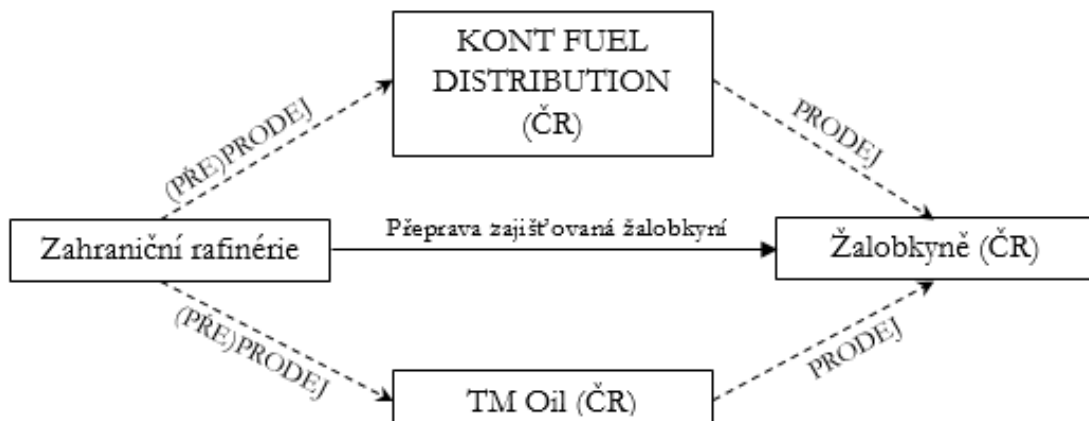
[3] Orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění zákonných podmínek pro uznání nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění (dodávek pohonných hmot) přijatých od společností KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o. (od 11. 5. 2015

pod obchodní firmou KF Oil s. r. o., IČO: 28227107; dále též „KFD“) a TM Oil s. r. o. (IČO: 27417689; dále též „TO“), neboť neprokázala, že tato plnění byla uskutečněna s místem plnění v tuzemsku podle § 7 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období. Orgány finanční správy daná plnění posoudily jako intrakomunitární plnění, tj. jako dodání zboží do jiného členského státu, resp. pořízení zboží z jiného členského státu.

II.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“).

[5] Krajský soud žalobě vyhověl, zrušil proto rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Uvedl, že ze správního spisu plyne, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích odebírala pohonné hmoty od svých dodavatelů KFD a TO, přičemž tyto obchodní společnosti nebyly prvními prodávajícími daných pohonných hmot, nýbrž tvořily článek řetězce subjektů, mezi kterými byly pohonné hmoty přepravovány. Pohonné hmoty byly ze zahraničních rafinérií nacházejících se v Německu, Rakousku a Slovinsku do České republiky přepravovány vozidly žalobkyně a jejími zaměstnanci. Pro přehlednost krajský soud předmětný obchodní model vyobrazil pomocí následujícího schématu:



[6] Krajský soud byl názoru, že v situaci takto nastaveného obchodního modelu měl žalovaný svoji pozornost zaměřit kromě okolností týkajících se samotné žalobkyně i na podrobnosti týkající se smluvních vztahů mezi jednotlivými články daného obchodního řetězce. Tímto způsobem mohl ověřit, zda žalobkyně zajišťovala přepravu pohonných hmot na účet svých dodavatelů (popřípadě jiných článků řetězce) na základě smlouvy o přepravě, či nikoliv. Na této skutečnosti je totiž závislý okamžik převodu práva nakládat s pohonnými hmotami jako vlastníků. Dle soudu skutečnost, že žalobkyně nepředložila písemné smlouvy o přepravě, nevylučuje, že k uzavření daných smluv došlo. Žalovaný v této souvislosti bral v potaz pouze zjištění týkající se žalobkyně a nezabýval se okolnostmi týkajícími se smluvních vztahů v rámci posuzovaného obchodního řetězce. Tyto však mohou mít pro věc zásadní význam. Soud se neztotožnil ani s tím, jak žalovaný posoudil žalobkyní předložené CMR listy. S poukazem na čl. 4 odst. 1 Úmluvy o CMR soud uvedl, že absence podpisu příjemce nemá vliv na platnost přepravní smlouvy. Z CMR listů je patrné, kdo byl odesílatelem, kdo příjemcem, a kdo přepravcem (žalobkyně). Argumentace žalovaného, dle níž CMR listy byly vytvořeny až poté, kdy žalobkyně pořídila pohonné hmoty od svého dodavatele, pak vychází ze závěru, že právo nakládat se zbožím jako vlastníků na žalobkyni přešlo poskytnutím nakládkových kódů. To však v posuzované věci nebylo postaveno najisto právě s ohledem na nedostatečné „zmapování“

pokračování

vztahů v rámci posuzovaného řetězce. Krajský soud žalovanému vytkl i to, jak posoudil otázku nesení nákladů přepravy. Uvedl, že ze spisu plyne, že žalobkyně od svých dodavatelů dostávala dvojí cenovou nabídku pohonných hmot, a to v závislosti na tom, zda žalobkyně požadovala i zajištění dopravy, či zda si pohonné hmoty dovezla sama. Pokud žalobkyně dopravu nepožadovala, pohonné hmoty nakoupila za nižší cenu, která jí kompenzovala náklady na dopravu. Argumentaci žalovaného týkající se nákladů na dopravu obsaženou v rozhodnutí o odvolání krajský soud považoval za neodpovídající spisu a dále uvedl, že skutečnost, že žalobkyně svým dodavatelům přepravné nefakturovala samostatně, neznámá, že nedošlo k jeho zohlednění právě v kupní ceně. Dle krajského soudu tedy bez dalšího nebylo možno uzavřít, že náklady dopravy nesla žalobkyně.

[7] Krajský soud proto uzavřel, že žalovaný nesprávně jako nadbytečné odmítl žalobkyní navržené dokazování vztahující se k dalším článkům posuzovaného obchodního řetězce; žalovaný tudíž nezjistil skutkový stav věci bez důvodných pochybností a jeho závěry nemají dostatečnou oporu v provedeném dokazování.

III.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Uvedl, že závěry krajského soudu jsou v rozporu s principem rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Poukázal na to, že primární povinnost tvrzení a povinnost důkazní nese daňový subjekt (žalobkyně). Žalobkyně ve svých daňových přiznáních tvrdila, že přijala zdanitelná plnění s místem uskutečnění v tuzemsku, měla tedy prokázat, že se tak skutečně stalo. Orgány finanční správy unesly svou část důkazního břemene, když prokázaly pochybnosti o dokladech předložených žalobkyní. Pokud krajský soud v rozsudku uvedl, že žalovaný se měl zabývat vztahy mezi jednotlivými články v řetězci za účelem objasnění, zda žalobkyně byla pouhým přepravcem pohonných hmot, opomněl, že důkazní břemeno ohledně svého postavení při dopravě daného zboží nesla žalobkyně, která byla výzvou stěžovatele č. j. 31787/17/5300-21444-711428 vyzvána k prokázání toho, že v daných obchodních případech vystupovala pouze jako dopravce. Tuto povinnost však žalobkyně nesplnila.

[9] Stěžovatel dále tvrdil, že nemohou obstát ani závěry krajského soudu týkající se žalobkyní předložených CMR listů a nákladů na přepravu. Stran CMR listů stěžovatel uvedl, že nerozporoval, že tyto jsou dle čl. 4 odst. 1 Úmluvy CMR dokladem o uzavření přepravní smlouvy. Taková smlouva je však uzavírána mezi dopravcem a odesílatelem. Na předložených CMR listech je jako odesílatel uveden provozovatel zahraniční rafinérie, se kterým žalobkyně dle svých tvrzení neměla žádný právní vztah. CMR listy nadto nejsou potvrzeny příjemci pohonných hmot. Dodavatelé žalobkyně (obchodní společnosti TO a KFD) na CMR listech vůbec nefigurují. Ohledně otázky nesení nákladů na přepravu stěžovatel uvedl, že bylo zjištěno, že žalobkyně přepravu nikomu nefakturovala. Žalobkyně přitom neprokázala, že by docházelo k započtení pohledávek, ani to, jak konkrétně měly být náklady na dopravu vyčísleny. Neprokázala ani, zda jí poskytnutá sleva z kupní ceny byla natolik vysoká, aby představovala úplatu za poskytnutou službu (přepravu).

[10] Stěžovatel pak konečně namítl i to, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nevznesla konkrétní důkazní návrhy, pouze obecně požadovala provést dokazování týkající se dalších článků v řetězci. Takový postup nelze aprobovat.

[11] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] V doplnění kasační stížnosti doručeném kasačnímu soudu dne 6. 5. 2020 stěžovatel poukázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 23. 4. 2020, ve věci C-401/2018 (*Herst*) a uvedl, že žalobkyně měla od počátku daných obchodních transakcí úmysl získat pohonné hmoty pro svou ekonomickou činnost. Zopakoval, že krajský soud v rozsudku vycházel z nesprávného rozložení důkazního břemene. Žalobkyně neprokázala, že by byla pouhým přepravcem (detentorem) pohonných hmot. V dalším doplnění kasační stížnosti doručeném zdejšímu soudu dne 13. 8. 2020 pak stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020 - 43, a tvrdil, že se jedná o principiálně obdobnou věc.

IV.

[13] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázala na napadený rozsudek krajského soudu. Je názoru, že předložila důkazy prokazující, že v době nakládky zboží v jiném členském státu vystupovala pouze jako přepravce, který měl povinnost zboží přepravit do České republiky ve prospěch příjemce uvedeného na CMR listu. Důkazní břemeno proto přešlo zpět na orgány finanční správy. Ke kasačním tvrzením týkajícím se CMR listů žalobkyně uvedla, že od počátku tvrdila, že pokyny k dopravě obdržela od svých přímých dodavatelů a není jí známo, jaké smlouvy měli tito dodavatelé uzavřeny se svými dodavateli. Má však za to, že první pořizovatel zboží se smluvně zavázal se zahraničními rafinériemi k přepravě zboží. Následně pak první pořizovatel pověřil přepravou svého odběratele, ten pak svého odběratele atd., až se pověřenou osobou stala žalobkyně. Byť tedy žalobkyně obdržela pokyny od svých dodavatelů, přeprava byla sjednána ve prospěch prvního pořizovatele, proto je tento subjekt na CMR listech uveden jako příjemce. CMR listy tedy odpovídají žalobkyní tvrzenému skutkovému stavu a prokazují skutečnost, že žalobkyně byla pouhým přepravcem. Na tom nic nemění ani skutečnost, že nejsou podepsány příjemcem zboží, neboť CMR list podepisuje pouze dopravce a odesílatel. Žalobkyně dále konstatovala, že požadovala provedení zcela konkrétních důkazů, když v podání ze dne 18. 1. 2016 mj. navrhovala zajistit a provést jako důkaz daňové doklady, objednávky, potvrzení objednávek, kupní smlouvy a dodací listy mezi jednotlivými články řetězce. Tyto důkazy přitom žalobkyně nemohla mít ve své dispozici.

[14] Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[15] Žalobkyně se vyjádřila i k dalším doplněním kasační stížnosti. Ve vyjádření k prvnímu doplnění kasační stížnosti žalobkyně zejména uvedla, že rozsudek SDEU ze dne 23. 4. 2020, ve věci C-401/2018 (*Herst*) je jí znám. Je však přesvědčena, že závěry daného rozsudku potvrzují nesprávnost závěrů stěžovatele, což podrobně vysvětlila. Ve vyjádření k druhému doplnění kasační stížnosti se pak žalobkyně obsáhle vyjádřila k tomu, z jakých důvodů nelze závěry věci posuzované u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 113/2020 aplikovat na její případ. Obsáhle shrnula odlišnosti obou věcí a shledala zásadní rozdíly mezi oběma případy.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Jádrem kasační argumentace je nesouhlas stěžovatele s tím, jak krajský soud v dané věci posoudil otázku rozložení důkazního břemene mezi žalobkyni a orgány finanční správy.

pokračování

[19] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“) *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[20] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu: *Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“*

[21] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[22] Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).“* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. i v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti vytýkal krajskému soudu, že nezohlednil, že důkazní břemeno ohledně prokázání toho, zda žalobkyně byla „pouhým“ smluvním přepravcem, vázlo na žalobkyni. Žalobkyně přitom toto své důkazní břemeno neunesla. Krajský soud toto opomněl a činil orgány finanční správy odpovědnými za zjištění skutkového stavu, když jim uložil, aby aktivně zjišťovaly další skutkové okolnosti věci, a to jakoby v daném případě nesly důkazní břemeno.

[24] Nejvyšší správní soud k uvedenému sděluje, že nemá ve shodě se stěžovatelem pochybnosti o tom, že důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že žalobkyně byla v předmětných obchodních případech „pouhým“ přepravcem přepravujícím pohonné hmoty na základě přepravní smlouvy pro jiný subjekt, bylo právě na žalobkyni. Žalobkyně totiž unesla své primární důkazní břemeno, když správci daně předložila svoje účetní evidence a s nimi související daňové doklady. Následně však jak správce daně, tak stěžovatel prokázali existenci skutečností osvědčujících pochybnosti o tom, zda žalobkyně pohonné hmoty přepravovala jako

přepравce pro jiný subjekt, či zda tak činila sama pro sebe (viz výzva správce daně ze dne 1. 10. 2015, č. j. 194437/15/4222-21791-303339, a výzva stěžovatele ze dne 18. 7. 2017, č. j. 31787/17/5300-21444-711428). Bylo tedy na žalobkyni, aby svá tvrzení ohledně svého postavení v daném obchodním řetězci prokázala.

[25] Nejvyšší správní soud se pak se stěžovatelem ztotožňuje i v tom, že některé pasáže přezkoumávaného rozsudku krajského soudu při jejich izolovaném posouzení mohou působit tak, že krajský soud se opomněl zabývat tím, který subjekt nesl v projednávané věci důkazní břemeno (zda to byly orgány finanční správy či žalobkyně), a z tohoto důvodu pak v rozsudku nesprávně po orgánech finanční správy požadoval, aby se (jakoby nesly důkazní břemeno) aktivně zabývaly dalšími skutečnostmi a aby objasnilly další okolnosti týkající se předmětného obchodního řetězce.

[26] Při zohlednění textu celého rozsudku, a zejména pak jeho závazného právního názoru, je ovšem zcela zřejmé, že krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil nikoliv snad z toho důvodu, že by stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, nýbrž z toho důvodu, že se stěžovatel nesprávně vypořádal s důkazními návrhy žalobkyně, když bez adekvátního zdůvodnění odmítl jí navržené dokazování vztahující se k dalším článkům obchodního řetězce, ve kterém došlo k přeprodeji předmětných pohonných hmot. K tomu viz zejména shrnující bod 68 rozsudku, kde krajský soud uvedl, že „uzavírá, že žalovaný nesprávně coby nadbytečně odmítl žalobkyni navržené dokazování vztahující se k dalším článkům posuzovaného obchodního řetězce“.

[27] S tímto závěrem krajského soudu se přitom kasační soud ztotožňuje.

[28] Zdejší soud opakovaně konstatoval, že správce daně musí daňovému subjektu umožnit unést jeho důkazní břemeno. Musí mu 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. I Ústavní soud setrvale judikuje, že procesnímu právu účastníka navrhopvat důkazy odpovídá povinnost nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také – pokud jim nebude vyhověno – povinnost vyložit proč, z jakých důvodů se tak stalo. Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit toliko třemi důvody: Prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno [nález sp. zn. III. ÚS 61/94 ze dne 16. 2. 1995 (N 10/3 SbNU 51), nález sp. zn. III. ÚS 95/97 ze dne 12. 6. 1997 (N 76/8 SbNU 231), nález sp. zn. III. ÚS 173/02 ze dne 10. 10. 2002 (N 127/28 SbNU 95), nález sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004 (N 87/33 SbNU 339), nález sp. zn. III. ÚS 139/05 ze dne 20. 10. 2005 (N 200/39 SbNU 117), usnesení sp. zn. III. ÚS 359/05 ze dne 23. 9. 2005 (U 22/38 SbNU 579)]. Nejsou-li uvedené podmínky splněny, je správní orgán (správce daně) povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 - 68). Správce daně totiž není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014 - 32).

pokračování

[29] V nyní posuzované věci měla žalobkyně prokázat své tvrzení, že ve zkoumaných zdaňovacích obdobích pohonné hmoty zakoupené od KFD a TO dovážela do České republiky v postavení smluvního přepravce na základě smlouvy o přepravě. Žalobkyně v této souvislosti konkrétně tvrdila, že pohonné hmoty byly před jejich prodejem žalobkyni přeprořádány v řetězci několika obchodních společností s tím, že přeprava pohonných hmot byla realizována dopravci zajištěnými dodavateli žalobkyně (obchodními společnostmi KFD a TO), kterými byla buď přímo žalobkyně, nebo jiné subjekty (viz podání žalobkyně zaevidované správce daně pod č. j. 116177/15). Fakticky k zajištění přepravy došlo tak, že první pořizovatel zboží se smluvně zavázal k přepravě zboží; následně pak první pořizovatel pověřil přepravou svého odběratele, ten pak svého odběratele atd., až se pověřenou osobou stala žalobkyně (viz podání žalobkyně ze dne 18. 1. 2016). Žalobkyně tak byla pouhým přepravcem daných pohonných hmot – poté, co byla příslušná objednávka akceptována, byly dodavatelem žalobkyně jako organizátorem dopravy vyřízeny potřebné doklady a žalobkyni byly sděleny potřebné údaje pro nakládku zboží (nakládkové kódy). Po naložení zboží byli zaměstnanci žalobkyně povinni její dodavatele informovat o naložení zboží formou SMS. Po realizaci dodávky pohonných hmot pak dodavatelé žalobkyni vystavili daňové doklady s tím, že kupní cena byla nižší, pokud dopravu pohonných hmot zajišťovala žalobkyně svými cisternami. Náklady na přepravu byly tedy zohledněny v kupní ceně zboží (tyto nenesla sama žalobkyně). K prokázání těchto tvrzení žalobkyně předložila důkazní prostředky (např. CMR listy a ceník pohonných hmot) a současně navrhl, aby bylo provedeno dokazování zaměřené na zjištění informací ohledně předchozích článků řetězce (obchodních společností přeprořádajících si předmětné pohonné hmoty předtím, než byly prodány žalobkyni) a aby byly obstarány doklady od těchto předchozích článků řetězce (faktury, dodací doklady, objednávky, kupní smlouvy, údaje ze systému VIES aj.). Žalobkyně uvedla, že dané doklady nemá a ani nemůže mít k dispozici a dále, že dané doklady osvědčí její tvrzení, že byla „pouhým“ přepravcem předmětných pohonných hmot (viz opět podání žalobkyně ze dne 18. 1. 2016, či doplnění odvolání žalobkyně ze dne 17. 3. 2017).

[30] Žalovaný žalobkyni navržené dokazování odmítl pro nadbytečnost. Uvedl v zásadě, že okolnosti posuzované věci byly zjištěny dostatečně (žalobkyně byla organizátorem přepravy předmětných pohonných hmot a neprokázala, že by nenesla náklady této přepravy) a že žalobkyni předestřená varianta postupného zmocňování k přepravě zboží nemůže být na věc aplikována, neboť žalobkyně neprokázala, že by uzavřela přepravní smlouvu. Uzavření přepravní smlouvy neprokazují ani žalobkyni předložené CMR listy. Nejsou na nich totiž uvedeni přímí dodavatelé žalobkyně (obchodní společnosti KFD a TO) a nejsou podepsány příjemci zboží.

[31] Takové posouzení věci však kasační soud (stejně jako krajský soud) nemohl aprobovat.

[32] Nejvyšší správní soud sice souhlasí se stěžovatelem v tom, že doposud zjištěné informace a předložené doklady samy o sobě nepostačují k prokázání toho, že žalobkyně byla po dobu přepravy pohonných hmot pouze v postavení smluvního dopravce, resp. k vyvrácení pochybností ohledně dané otázky vyjádřených ve výše odkazovaných výzvěch orgánů finanční správy. Neztotožňuje se však již s tím, že daná otázka byla v daňovém řízení objasněna dostatečně, a provedení dalšího (žalobkyni navrženého) dokazování by proto bylo možno označit za nadbytečné. Jak již bylo výše uvedeno, za nadbytečné lze označit pouze ty důkazní návrhy, které směřují k ověření nebo vyvrácení tvrzení, jež bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno [nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 61/94 ze dne 16. 2. 1995 (N 10/3 SbNU 51), sp. zn. III. ÚS 95/97 ze dne 12. 6. 1997 (N 76/8 SbNU 231), sp. zn. III. ÚS 173/02 ze dne 10. 10. 2002 (N 127/28 SbNU 95), sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004 (N 87/33 SbNU 339), sp. zn. III. ÚS 139/05 ze dne 20. 10. 2005 (N 200/39 SbNU 117)]. Žalobkyni navržené důkazní návrhy však dané podmínky nesplňují. V průběhu daňového řízení totiž nebylo s jistotou prokázáno, že žalobkyně

nebyla v posuzovaném obchodním řetězci „pouhým“ smluvním přepravcem převážejícím pohonné hmoty na základě přepravní smlouvy. Naopak ohledně této otázky nedále panuje nejistota. Nelze přitom vyloučit, že pokud by žalobkyní navržené dokazování bylo provedeno, byly by zjištěny relevantní informace ohledně toho, zda žalobkyně skutečně byla smluvním přepravcem, či nikoliv. Žalobkyně totiž setrvale tvrdí, že jednotlivé články obchodního řetězce poptávaly přepravu pohonných hmot mezi sebou, až tato smluvní povinnost přešla na obchodní společnosti KFD a TO, které přepravu sjednaly (ústně) s žalobkyní (viz výše). Předložila pak i CMR listy, ve kterých je uvedena jako dopravce. V takové situaci dle názoru kasačního soudu nemohl žalovaný dokazování stran okolností týkajících se dalších článků řetězce a jejich smluvních ujednání označit za nadbytečné, resp. za nezpůsobilé přinést do věci jakékoliv rozhodné informace. Naopak, informace (a to zejména od přímých dodavatelů žalobkyně a od prvních prodávajících) mohou být s to do věci vnést další světlo a potvrdit, či vyvrátit tvrzení žalobkyně, že byla po dobu přepravy pohonných hmot „pouze“ v postavení smluvního přepravce. Objasnění daných okolností bylo pak namísto i proto, že žalobkyně neuzavírala písemné smlouvy o přepravě (což je samozřejmě právně přípustný způsob kontraktace). V takové situaci je její důkazní situace jistě ztížena a je do jisté míry omezena právě na okolnosti zjištěné od jejích obchodních partnerů. Je přitom zřejmé, že žalobkyně není bez dalšího s to sama obstarat důkazy, kterými disponují jiné subjekty (subjekty zapojené v přepravi pohonných hmot před žalobkyní). Není přitom pravdivé tvrzení stěžovatele, že návrh žalobkyně na doplnění dokazování nebyl dostatečně konkrétní. Je totiž nutno odkázat na podání žalobkyně ze dne 18. 1. 2016, ve kterém dle názoru soudu žalobkyně vznesla adekvátně odůvodněné návrhy na doplnění dokazování. Nadto, byl-li stěžovatel názoru, že některé návrhy na dokazování nebyly dostatečně konkrétní, nic mu nebránilo vyzvat žalobkyni ke konkretizaci těchto návrhů (tak ostatně zcela jistě může postupovat i nyní v rámci nového odvolacího řízení). Kasační soud tedy uzavírá, že orgány finanční správy měly provést žalobkyní navržené dokazování zacílené na zjištění relevantních okolností týkajících se daného obchodního řetězce (soustředit se pak měly zejména na to, jak byla v daném řetězci smluvně ošetřena přeprava předmětných pohonných hmot). Toto dokazování přitom mělo být provedeno za účelem unesení důkazního břemene žalobkyně, nikoliv důkazního břemene orgánů finanční správy [z uvedeného plyne např. to, že půjde k tíži žalobkyně, a nikoliv orgánů finanční správy, pokud stěžovatel bude ve snaze objasnit blíže okolnosti přepravy u dalších článků řetězce neúspěšný (např. z důvodu nemožnosti odhalit, případně kontaktovat další subjekty zapojené v řetězci)].

[33] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že i dle jeho názoru bylo nutno rozhodnutí stěžovatele zrušit z důvodu řádného nevypořádání se s důkazními návrhy žalobkyně. V této části je tak kasační stížnost nedůvodná.

[34] Ke kasačním námitkám týkajícím se nesouhlasu stěžovatele s tím, jak krajský soud věcně posoudil žalobkyní předložené CMR listy a jak posoudil otázku nákladů na přepravu, pak kasační soud pouze obecně uvádí, že věcné hodnocení vypovídací hodnoty předložených CMR listů a otázky nesení nákladů na přepravu bude mít své místo až poté, co bude provedeno doplnění dokazování, na základě kterého mohou ohledně daných otázek vyvstat nové skutečnosti.

[35] Z výše uvedeného tedy plyne, že Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že by bylo nutno zrušit napadený rozsudek krajského soudu. Ztotožnil se s krajským soudem v tom, že rozhodnutí stěžovatele o odvolání nemohlo obstát. Na tomto závěru přitom nic nemění ani stěžovatelem odkazovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020 - 43. V dané věci byla posuzována zásadně odlišná situace (k tomu viz zejména body 55 až 57 rozsudku č. j. 1 Afs 113/2020 - 43). Ve věci sp. zn. 1 Afs 113/2020 daňový subjekt (žalobce) „*nikdy v průběhu řízení netvrdil, že by přepravu zajišťoval na základě přepravní smlouvy pro některého z předcházejících dodavatelů*“ (viz bod 48 a bod 52 rozsudku č. j. 1 Afs 113/2020 - 43). V nyní posuzované věci však žalobkyně přesně toto v průběhu

pokračování

daňového řízení tvrdila, přičemž orgány finanční správy se nesprávně odmítly zabývat důkazy majícími potenciál danou skutečnost osvědčit (viz výše). Nutno pak zdůraznit i to, že z rozsudku č. j. 1 Afs 113/2020 - 43 plyne, že v dané věci se orgány finanční správy zabývaly i okolnostmi týkajícími se dalších článků v řetězci přepravy pohonných hmot – provedly např. mezinárodní dožádání zacílené na zahraniční rafinérie, či ověření prvních pořizovatelů pohonných hmot v systému VIES (viz bod 41 rozsudku č. j. 1 Afs 113/2020 - 43). O správnosti postupu orgánů finanční správy pak bez dalšího nesvědčí ani v doplnění kasační stížnosti zmíněné rozhodnutí SDEU ze dne 23. 4. 2020, ve věci C-401/2018 (*Herst*). Toto rozhodnutí se (stejně jako jemu předcházející rozhodnutí SDEU ze dne 19. 12. 2018, ve věci C-414/17, *AREX CZ*, a na něj navazující rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176) zabývalo obecnou právní otázkou určení okamžiku převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, nikoliv skutkovou otázkou prokazování existence přepravní smlouvy, resp. otázkou opomenutých důkazních návrhů. Podotknuto nicméně budiž, že obecné závěry SDEU týkající se otázky okamžiku převodu práva nakládat s věcí jako vlastník jistě budou mít své místo v dalším řízení před stěžovatelem, ve kterém bude jeho povinností věc znovu komplexně posoudit.

[36] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[37] Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[38] O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží úspěšné žalobkyni.

[39] Přiznaná náhrada nákladů řízení spočívá v odměně zástupce žalobkyně v řízení o kasační stížnosti ve výši 9 300 Kč za tři úkony právní služby: vyjádření ke kasační stížnosti a dvě obsáhlá vyjádření k doplnění kasační stížnosti, ve kterých zástupce žalobkyně uplatnil rozsáhlou právní argumentaci, pro jejíž zpracování se musel detailně seznámit se stěžovatelem odkazovanými rozhodnutími SDEU a zdejšího soudu [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náleží zástupci žalobkyně též náhrada jeho hotových výdajů ve výši 900 Kč. Protože zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se takto vypočtená odměna a náhrada výdajů o částku odpovídající této dani (sazba daně 21 %) a celkově tak činí 12 342 Kč. Stěžovatel je povinen uhradit žalobkyni uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 15. října 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu