



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **VHS - ROPA plus, spol. s r. o.**, se sídlem U Potoka 369/9, Bruntál, zast. JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225/6, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2017, čj. 33360/17/5300-22443-701728, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2020, čj. 22 Af 115/2017-199,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2020, čj. 22 Af 115/2017-199, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2017, čj. 33360/17/5300-22443-701728, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **77 606 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Martina Vychopeně, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Jádrem tohoto případu je určení místa dodání zboží (pohonných hmot), které bylo v rámci přeshraničního obchodního řetězce přepraveno z jiného členského státu do ČR.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) vydal dne 1. 6. 2016 jedenáct dodatečných platebních výměrů. Žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období březen 2012 až únor 2013 (vyjma období září 2012), a to v souhrnné výši přes 10 mil. Kč,

a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v souhrnné výši přes 2 mil. Kč. Žalobkyně se odvolala a žalovaný shora specifikovaným rozhodnutím její odvolání zamítl. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně nakládala jako vlastník se zbožím od dodavatelek KONT FUEL DISTRIBUTION s. r. o., ERYX s. r. o. (obě společnosti již zanikly), Ing. Martin Divíšek s. r. o. a od AGRODIESEL HANÁ a. s. již při nakládce pohonných hmot v jiném členském státu EU, jakkoli tyto případy vykázala jako přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku v celkovém objemu přes 49,6 mil. Kč.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, které krajský soud rozsudkem ze dne 20. 11. 2019 vyhověl. Ke kasační stížnosti žalovaného NSS zrušil tento první rozsudek krajského soudu, a to rozsudkem ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 43/2020-35, *VHS-ROPA plus I*. Na rozdíl od krajského soudu NSS konstatoval, že daňové orgány řádně zjistily skutkový stav ohledně souvisejícího trestního řízení. Další dokazování v tomto směru není třeba. Související trestní řízení není samo o sobě ani způsobilé založit legitimní očekávání žalobkyně, že jí prováděná obchodní transakce nebude správcem daně označena jako intrakomunitární dodání zboží s přepravou. V dalším řízení se krajský soud měl zabývat otázkou, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které podmiňují určení místa uskutečnění sporných plnění, a to nezávisle na trestní věci, kterou vede Krajský soud v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015.

[4] V dalším řízení krajský soud žalobu zamítl. V záhlaví označeném rozsudku mj. uvedl, že zbylé žalobkyní navržené důkazy nemohly prokázat, že v okamžiku přeshraničního dodání jako vlastník nakládal se zbožím (pohonnými hmotami) někdo jiný než žalobkyně. Žalobkyně objednala a organizovala přepravu zboží a jako jediná mohla dát přeprávcům pokyny náležející vlastníkově věci, tj. pokyny o místě nakládky a vykládky pohonných hmot.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Zejména namítá, že závěry krajského soudu nemají oporu v provedených důkazech ani v daňovém spisu. Stěžovatelka nedisponovala s nakoupeným zbožím jako vlastník již na území jiného členského státu. Krajský soud prý v rozporu s judikaturou celkově neposoudil všechny okolnosti v řetězové dodávce za účelem určení intrakomunitárního plnění. Zabýval se výhradně okolnostmi tzv. organizátora přepravy. Dále stěžovatelka s odkazem na judikaturu Soudního dvora EU odmítá názor, že správnost uplatnění DPH nelze odvozovat od samostatně stojících řízení u jiných daňových subjektů. Stěžovatelka prokazovala svá tvrzení, avšak daňové orgány důkazní návrhy paušálně odmítly. To učinit nemohly, jelikož měly ověřit, zda nedochází ke dvojímu zdanění téhož obchodu jako přeshraničního, a to u jiného subjektu v řetězci.

[6] Žalovaný navrhuje, aby NSS kasační stížnost zamítl. Žalovaný mj. upozorňuje, že pro něj je důležitý objektivní stav věci, nikoliv situace na papíře.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Její důvodnost posoudil NSS v mezích rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. Jelikož NSS rozhodl bezodkladně

pokračování

ve věci samé, nerozhodoval o žádosti o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ani o návrhu na vydání předběžného opatření.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Již v úvodu je třeba zdůraznit, že v tomto případě není sporu o tom, že stěžovatelka nakupovala pohonné hmoty způsobem nazývaným „řetězový obchod“. Jde o transakci, během které „několik podniků ze dvou či více členských států postupně uzavírá kupní smlouvy na stejné zboží, které jsou pak plněny prostřednictvím jediného pohybu zboží od prvního dodavatele posledního kupujícímu“ (viz stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 10. 11. 2005, *EMAG Handel Eder*, C-245/04,* bod 1). Stěžovatelka a žalovaný se prou o to, zda se místo plnění (dodání zboží) nacházelo v jiném členském státě (zde Rakousko, resp. Slovinsko), nebo zda stěžovatelka sporné zboží pořídila až v Česku.

[10] Dle daňových orgánů sporné zboží nemohlo být dodáno v tuzemsku, neboť stěžovatelka nabyla právo se zbožím disponovat jako vlastník již v jiném členském státu, a to při nakládce zboží na vozidla smluvních přepravců, tzn. před zahájením přepravy z jiného členského státu do ČR. Dodání zboží od tuzemských dodavatelek (viz bod [2] shora) proběhlo v zahraničí (ve skladech v Rakousku, resp. v Slovinsku). Daňové orgány tedy na straně stěžovatelky kvalifikovaly dodání zboží do ČR jako intrakomunitární dodání s přepravou, jelikož stěžovatelka jako kupující mj. sama pro sebe zajišťovala přepravu zboží z jiného členského státu do tuzemska a nesla i náklady této přepravy. Místem plnění ve smyslu dle § 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), je dle žalovaného *místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná*, neboť zboží bylo přepraveno osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží. Stěžovatelka s tím nesouhlasí. Dle ní bylo místem plnění sporných transakcí mezi ní a jejími dodavatelkami tuzemsko, o čemž svědčí mj. rámcová smlouva mezi KONT FUEL DISTRIBUTION jako prodávající a jí jako kupující (bod 2.8. této smlouvy). Právo nakládat se zbožím jako vlastník tudíž stěžovatelka nabyla až po ukončení přepravy, tedy v ČR.

[11] Na tomto místě nebude NSS detailně rekapitulovat právní úpravu ani judikaturu ohledně dokazování v daňovém řízení ani konkrétně ke zdaňování přeshraničních řetězových obchodů. Místo toho odkáže na rozhodnutí, v nichž se jak Soudní dvůr, tak NSS zabývaly různými aspekty zdaňování přeshraničních řetězových transakcí [podrobněji zejm. rozsudky SD EU ze dne 6. 4. 2006, *EMAG Handel Eder (C-245/04)***; ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding (C-430/09)****; či rozsudky NSS ze dne 8. 8. 2018, čj. 10 Afs 40/2018-48, *LEDOPA GROUP*; ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ* a tam cit. další judikaturu]. V případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna z řetězce obchodních transakcí (*EMAG Handel Eder*, C-245/04, bod 45). A pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník. 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 (*Euro Tyre Holding*, C-430/09, bod 34).

* EU:C:2005:675

** EU:C:2006:232

*** EU:C:2010:786

[12] Skutečným jádrem tohoto sporu je, zda na stěžovatelku přešlo důkazní břemeno ohledně otázky místa dodání zboží. V daňovém řízení se bránila mj. tím, že okamžik a místo, kde nabyla právo disponovat se sporným zbožím jako vlastník, je třeba určit tak, že daňové orgány celkově posoudí všechny zvláštní okolnosti obchodních případů.

[13] NSS zdůrazňuje, že v prvním rozsudku v této věci 10 Afs 43/2020, *VHS-ROPA plus I*, se zabýval jen tím, zda výsledky souvisejícího trestního řízení mohou mít význam pro zjištění a stanovení DPH v této kauze. Na rozdíl od krajského soudu měl za to, že svět daňového a trestního práva je oddělený a závěry orgánů činných v trestním řízení nelze mechanicky vtahovat do sféry daní, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci (bod 24). Správce daně by správně výsledky trestního řízení neměl ani ignorovat. Takové skutečnosti ovšem patří mezi ostatní běžné podklady, s nimiž správce daně pracuje při stanovení daně. Krajský soud správně – ve smyslu závěrů rozsudku *VHS-ROPA plus I* - označil za irelevantní tu část žalobní argumentace, která poukazovala na související trestní řízení ve věci, jež Krajský soud v Brně vede pod sp. zn. 46 T 5/2015. Stále platí, že související trestní řízení nemůže ovlivnit posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Navíc v řízení o kasační stížnosti platí zákaz skutkových novot (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). NSS tedy nevyhověl návrhu stěžovatelky ze dne 17. 5. 2021 na přerušování řízení o kasační stížnosti kvůli doznání obviněného v kauze „Zadeb“ vedené u Krajského soudu v Brně [§ 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.; viz **výrok I** shora].

[14] V další části odůvodnění rozsudku *VHS-ROPA plus I* (body 26 a násl.) NSS zejména zdůraznil, že každý daňový subjekt nese své důkazní břemeno a že výsledky daňového řízení v jedné věci nemohou u jiného daňového subjektu vyvolat legitimní očekávání. Primárně má místo zdanitelného plnění při přeshraničním dodání zboží určit daňový subjekt, avšak správce daně nemůže uzavřít, že místo plnění je v jiném členském státě, než daňový subjekt deklaroval, jen na základě toho, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. Správce daně musí svůj právní závěr, odlišný od tvrzení daňového subjektu, podepřít také jinými racionálními důvody (srov. také rozsudky ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ*, bod 130; či ze dne 16. 6. 2020, čj. 1 Afs 113/2020-43, *PWRGASS*, body 46 a násl.).

[15] Hlavním úkolem krajského soudu – při druhém rozhodování o žalobě – bylo zjistit, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že vlastnictví ke zboží nabyta až v ČR, tím, že správci daně předložila několik důkazních návrhů, resp. zda daňové orgány - ve vztahu k důkazním návrhům stěžovatelky – celkově posoudily všechny zvláštní okolnosti sporných obchodních případů (bod [11] shora). Třeba dodat, že NSS v prvním rozsudku neřešil ani řešit nemohl, zda daňový subjekt vyvrátil pochybnosti správce daně (unesl důkazní břemeno) o tom, že zdanitelná plnění byla uskutečněna již předtím, než zboží bylo přepraveno do ČR.

[16] V tomto směru jsou nejdůležitější ty části odůvodnění napadeného rozsudku, v nichž krajský soud uzavřel, že stěžovatelkou navržené důkazy nejsou s to zvrátit skutkový stav věci, který zjistily daňové orgány (zejména část B. napadeného rozsudku), a tomu korespondující části odůvodnění rozhodnutí žalovaného, resp. zprávy o daňové kontrole.

[17] Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně uložil již v roce 2010 stěžovatelce povinnost vést záznamní evidenci o pořízení a prodeji pohonných hmot. Na základě přijatých záznamních povinností získal správce daně přehled o přijatých zdanitelných plněních. Dne 27. 4. 2015 zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období březen až prosinec 2012 a leden a únor 2013. V těchto zdaňovacích obdobích si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od čtyř dodavatelek (viz bod [2] shora). Jednalo

pokračování

se o nákup pohonných hmot s místem nakládky mimo tuzemsko, u nichž stěžovatelka zajišťovala přepravu z jiných členských států (ze Slovinska a z Rakouska) do ČR prostřednictvím smluvních dopravců. Stěžovatelka vykázala tyto obchodní případy jako přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v ČR v celkovém objemu přes 49,6 mil. Kč a ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH nárokovala odpočet DPH v úhrnné výši přes 10 mil. Kč. Dne 29. 4. 2015 správce daně zaslal výzvy k poskytnutí informací dle § 57 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, čtyřem společnostem, které v prověřovaných případech provedly přepravu pohonných hmot. Autodoprava Hrbáček s.r.o., která uskutečnila převážnou část přeprav, sdělila, že přepravu zboží objednávala telefonicky stěžovatelka, jí také předávala i mezinárodní nákladní listy (CMR). Stěžovatelka přepravu uhradila. Určovala také trasu, místo nakládky a vykládky; řidiči nebyli povinni řídit se pokyny kohokoli jiného než stěžovatelky. K tomu správci daně doložila faktury a výpisy z účtu o přijatých platbách, jakož i CMR listy (prostřednictvím celního úřadu). Kuchařík autodoprava s.r.o. uvedla, že přepravu provedla vlastní autocisternou; jednalo se o jednu nakládku na tři místa vykládky, která určila stěžovatelka. Dopravu telefonicky objednala a následně uhradila stěžovatelka. NSS nedohledal ve správním spisu odpovědi od dopravců JP servis-AMS s.r.o. a RORENTO s. r. o., na které odkazuje zpráva o daňové kontrole; ve spisu se nenacházejí ani přílohy těchto odpovědí (CMR, faktury, přepravní doklady, plnicí či stáčecí lístky, výpisy z bankovního účtu apod.).

[18] Výzvou ze dne 22. 6. 2015 správce daně vyzval stěžovatelku, aby u sporných plnění prokázala (doložila důkazní prostředky), že se jedná o přijatá zdanitelná plnění, která jsou předmětem daně dle § 2 zákona o DPH, a že splnila základní podmínky pro uplatnění odpočtu DPH dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Zejména upozornil stěžovatelku na místo plnění, které se dle § 7 zákona o DPH má v takovém případě nacházet v ČR. Stěžovatelka v reakci ze dne 18. 7. 2015 uvedla, že správce daně ve své podstatě požaduje prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení zdanitelných plnění na straně jejich dodavatelek: „*Správce daně po nás žádá prokázat, zda se jedná ze strany dodavatelů [...] o plnění tuzemské a podléhající tuzemské dani nebo plnění intrakomunitární nebo plnění podléhající [DPH] v jiném členském státu. Pokud chápeme dobře to, co vlastně správce daně požaduje prokázat, tedy daňovou povinnost u dodavatelů daňového subjektu, pak jsme nuceni konstatovat, že dle daňového řádu je důkazní břemeno na straně správce daně. Samozřejmě přitom plně respektujeme právo správce daně na ověření splnění podmínek pro osvobození od [DPH] při dodání zboží do jiného státu EU spojeného s přepravou, současně ale tvrdíme, že není možné, aby se správce daně při určení plnění, jemuž měla být přičtena přeprava, omezil pouze na ověření existence faktury za dopravu v účetnictví daňového subjektu, jejího ubrazení popř. ověření toho, kdo tzv. zajišťoval přepravu*“. Dále navrhla, aby správce daně provedl následující důkazní prostředky:

- evidence pro účely DPH a přiznání k DPH u dodavatelek (bod [2] shora),
- zprávy z daňové kontroly a protokoly z místních šetření DPH u všech dodavatelek,
- evidence pro účely DPH oprávněného příjemce,

U konkrétních případů pak navrhla provedení těchto důkazů:

- mezinárodními nákladními listy (CMR), které drží jednotliví autodopravci,
- přiznání k DPH a související daňovou evidenci, které předává svému správci odesílatel uvedený v CMR k prokázání jeho jednotlivých intrakomunitárních plnění,
- přiznání k DPH a související daňovou evidenci, které předává svému správci příjemce uvedený v CMR k prokázání jeho jednotlivých intrakomunitárních plnění,
- souhrnné hlášení příjemce uvedeného v CMR,
- daňové doklady vystavené odesílatelem uvedeným v CMR,
- daňové doklady vystavené příjemcem uvedeným v CMR,
- doklad o dopravě z elektronického systému EMCS, k prokázání místa zahájení, průběhu a ukončení dopravy.

Dále stěžovatelka uvedla, že teprve po dokazování a posouzení všech okolností v jednotlivých řetězových dodávkách může správce daně určit, která kritéria, resp. skutečnosti považuje za rozhodující pro přiřazení intrakomunitární přepravy k jednomu z dodání v rámci každé řetězové dodávky.

[19] Dne 18. 9. 2015 správce daně opět vyzval stěžovatelku k doložení důkazních prostředků, a to veškerých existujících písemností ohledně obchodně-závazkového vztahu mezi stěžovatelkou a dodavatelkami zboží s místem nakládky mimo ČR, a také veškerých existujících písemností ohledně vztahu mezi stěžovatelkou a dopravci, kteří realizovali přepravu sporného zboží. Stěžovatelka reagovala dne 10. 10. 2015 tím, že zaslala rámcovou kupní smlouvu na dodávky pohonných hmot velkoobchodním způsobem mezi KONT FUEL DISTRIBUTION jako prodávající a jí jako kupující. Dle čl. 2.2 této smlouvy může prodávající požadovat po stěžovatelce uhrazení zálohové platby až do 100 % kupní ceny zboží, tzn. mohlo docházet k platbám předem. Proávající jako plátce DPH připočte ke každé dodávce DPH ve výši odpovídající zákonné sazbě (čl. 2.4 rámcové smlouvy). Dle čl. 2.8. této smlouvy prodávající prohlašuje, že prodávané zboží nakoupil na daňovém území ČR s veškerým daňovým zatížením a jako takové je dále prodává stěžovatelce. Dopravu zajišťuje prodávající, avšak stěžovatelka mohla požadovat vlastní dopravu či dopravu zboží třetí osobou (čl. 5.1 smlouvy). Místem dodání zboží je provozovna stěžovatelky, výdejní terminál nebo jiné úložiště na území ČR, které stěžovatelka označí v objednávce (bod 5.2 smlouvy). Dle čl. 5.4 se pak dodání zboží realizuje tak, že stěžovatelka, resp. jí pověřený dopravce, převezme zboží spolu s osvědčením o jakosti a potvrdí také dodací list. V případě vlastní dopravy či dopravy prostřednictvím třetí osoby se stěžovatelka zavázala prodávající do 24 hodin odeslat kopii potvrzeného dodacího listu faxem či e-mailem a následně odeslat poštou nejpozději do 7 dnů originál dodacího listu a stáčecího lístku (čl. 5.7 smlouvy). Dle čl. 8.1 nebezpečí škody na zboží přechází na stěžovatelku okamžikem převzetí zboží. Jestliže stěžovatelka zajišťovala přepravu zboží, nebezpečí škody mělo na ni přecházet v době stanovené pro dodání zboží, pokud prodávající oznámil stěžovatelce, že má možnost nakládat se zbožím e-mailem či faxem. A konečně prodávající je povinen dodat zboží v den určený objednávkou od stěžovatelky (bod 6.1 smlouvy), resp. pokud dopravu zajišťovala stěžovatelka, zboží se považuje za doručené včas, shoduje-li se datum převzetí zboží pověřeným řidičem s požadovaným datem dodání uvedeným v potvrzené objednávce (bod 6.2 rámcové smlouvy).

[20] V téže reakci stěžovatelka dále uvedla, že veškeré účetní a daňové doklady o nákupu a prodeji zboží i jeho přepravě již dala správci daně k dispozici. Jako důkaz navrhla také podklady ze souvisejícího trestního spisu, přihlášku pohledávky Specializovaného finančního úřadu v insolvenčním řízení KF Oil (původně KONT FUEL DISTRIBUTION) z důvodu platebních výměrů na DPH ohledně (pravděpodobně) téhož zboží, jehož se týká i nynější spor. Toto dle stěžovatelky potvrzuje, že KONT FUEL DISTRIBUTION uskutečňovala ve vztahu k daňovému subjektu zdanitelná plnění výhradně v tuzemsku.

[21] Po provedení dalších úkonů správce daně stěžovatelku vyzval k seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění. Stěžovatelka mj. nesouhlasila s tím, že neunesla důkazní břemeno, jelikož nepředložila důkazní prostředky, které by vyvrátily pochybnosti správce daně. Správce daně dle ní neprovedl ani u jednoho obchodního případu celkové posouzení všech okolností řetězové dodávky a současně nesprávně určil plnění, jemuž má být přiřazena přeprava. Namítla také, že v této souvislosti správce daně zneužil právo. Stěžovatelka nepořídila sporné zboží jako první z jiného státu EU. Dále opakovaně upozornila na již navržené důkazy stran spolupráce s KONT FUEL DISTRIBUTION. V této souvislosti navrhla také výsledky ředitele Specializovaného finančního úřadu a odpovědného pracovníka, kteří pracovali na případu KONT FUEL DISTRIBUTION. Dále navrhla provedení výsledku pracovníků společnosti

pokračování

GERLACH, kteří ukončovali přepravu pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně stran toho, že k dodání zboží od KONT FUEL DISTRIBUTION nemohlo dojít dříve než po jeho uvolnění z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

[22] Daňové orgány nevyslyšely většinu důkazních návrhů stěžovatelky. Za rozhodné považovaly tři věci, a to, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků, dále, že zboží bylo přepraveno z jiného členského státu do ČR na náklady stěžovatelky a konečně, že zboží fyzicky opustilo území státu dodání. Správce daně i žalovaný odmítli provést jako důkazní prostředky podklady z evidencí u stěžovatelčiných obchodních partnerů, jelikož stěžovatelčinu povinnost na DPH nelze odvozovat od zcela samostatně stojících řízení a jejich předchozích výsledků a závěrů u jiných daňových subjektů. Za rozhodující nelze považovat ani daňová řízení či jejich výsledky u jednotlivých článků obchodního řetězce, kterého se účastnila stěžovatelka. Ani výsledek pracovníků pověřených správou DPH u KONT FUEL DISTRIBUTION nemohl ovlivnit výsledek kontrolního zjištění (s. 40 a 43 zprávy o daňové kontrole).

[23] Žalovaný za podstatné považoval, že

- stěžovatelka převzala zboží prostřednictvím smluvně najatých dopravců,
- datum převzetí plnění odpovídá času převzetí do skladové evidence (*pozn. NSS: jelikož skladová evidence, podobně jako i některé další podklady, není součástí správního spisu, soud tyto skutečnosti nemohl ověřit*),
- místem převzetí zboží dle skladové evidence byla adresa místa nakládky,
- dle skladové evidence bylo jedním z údajů i číslo nákladního listu a registrační značka vozidla dopravce, kterého zajistila a jehož náklady uhradila stěžovatelka,
- doprava pohonných hmot podléhala zvláště přísným bezpečnostním předpisům, které vyžadují oprávnění dopravce zboží přepravovat, dopravci měli smlouvu se stěžovatelkou, nikoliv s jejími dodavatelkami,
- dle vyjádření dopravců organizaci přepravy i pokyny k přepravě vydávala stěžovatelka; stěžovatelka jako jediná mohla fakticky rozhodovat o tom, zda k přepravě dojde či jakým způsobem ovlivní trasu,
- vždy se jednalo o jeden přepravní úsek, bez překládky, manipulace apod.,
- náklady přepravy dopravci vyúčtovali k tíži stěžovatelce, která je uhradila a dále je nepřefakturovala, a to ani dodavatelkám, ani jinému subjektu,
- dle CMR dokladů, záznamů o provozu vozidla či fakturace realizované přepravy uskutečnili přepravu zboží dopravci objednaní, zajištění a hrazení stěžovatelkou,
- stěžovatelka hradila faktury ve formě předplateb, kdy v okamžiku převzetí zboží byla cena zboží téměř zcela či v plném rozsahu uhrazena,
- podle záznamů o době řízení vozidla šlo také o jedinou přepravu, což potvrdili i dopravci.

[24] Jakkoli by se na první pohled mohlo zdát, že tyto skutečnosti postačují k závěru, že stěžovatelka nabyla právo k zboží již naložením (přečerpáním) do autocisterny, není tomu tak. NSS v obdobné věci jiného obchodníka, který se zapojil do těchto řetězových obchodů s pohonnými hmotami či jinými minerálními oleji, řešil stejné otázky, jak je tomu v nynějším případě (viz rozsudek ze dne ze dne 29. 1. 2021, čj. 4 Afs 146/2020-67, *MAJORITY PETROL*). Podobnost těchto případů je dána také tím, že oba daňové subjekty sdílejí stejného zástupce, který obdobným způsobem formuloval i kasační námitky.

[25] V rozsudku *MAJORITY PETROL* navázal NSS na judikaturu Soudního dvora EU [již shora cit. rozsudky ve věcech *EMAG Handel Eder*, *Euro Tyre Holding*; a také na rozsudky ze dne 26. 7. 2017, *Toridas* (C-386/16)⁺; ze dne 19. 12. 2018, *AREX CZ* (C-414/17)⁺⁺;

⁺ EU:C:2017:599

⁺⁺ EU:C:2018:1027

a ze dne 23. 4. 2020, *Herst* (C-401/18)⁺⁺⁺] i judikaturu vlastní (např. rozsudky ze dne 25. 11. 2015, čj. 5 Afs 77/2015-43, *JASA trans I*; ze dne 22. 12. 2016, čj. 2 Afs 155/2016-70, *Českomoravská olejářská komanditní společnost*; nebo ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 87/2016-45, *JASA trans II* ad.). Přitom detailněji poukázal na úskalí posuzování přeshraničního dodání zboží za účelem určení konkrétní obchodní transakce, k níž je třeba přiřadit přeshraniční přepravu zboží. NSS zdůrazňuje, že tento okruh sporů je velmi specifický. Jedná se o dokazování, které se vymyká zažitým standardům v daňovém řízení, tj. dokazování ohledně běžného vnitrostátního dodání zboží. Za účelem celkového posouzení všech zvláštních okolností případu musejí daňové orgány zamezit dvojímu zdanění téhož zboží a zejména dbát vyšších standardů práce s důkazním břemenem.

[26] V nynější kauze NSS sdílí obecná východiska a také právní závěry rozsudku 4 Afs 146/2020, *MAJORITY PETROL*. Dále jen pro stručnost zrekapituluje klíčové body tohoto rozsudku; jinak žalovaného na tento rozsudek v podrobnostech odkazuje. Konkrétně NSS v rozsudku *MAJORITY PETROL*, bod 42, popřel konstrukci, že „*již pouhým naložením pohonných hmot na cisterny dopravce, tedy zajištěním přepravy, dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, tedy ke skutečnosti relevantní pro posouzení místa dodání podle zákona o dani z přidané hodnoty, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník pohonných hmot. Finanční orgány tak kromě otázky organizace přepravy zboží musí patřičně zhodnotit, kdy a který ze subjektů zúčastněných na sporné transakci (řetězovém obchodu) nabyt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastníkem a od koho a kdy došlo k dodání zboží pro účely DPH*“.

[27] Ani v nynější kauze ze zjištěných okolností spolehlivě nevyplývá, že by stěžovatelce již v Rakousku či Slovinsku na základě převodů od některého z předchozích vlastníků (ať již jde o původního vlastníka, nebo o další dodavatelské subjekty v řetězci) svědčilo právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastníkem, tedy i možnost tyto pohonné hmoty po dobu jejich *jediné* přepravy zcizit apod. Správce daně tuto skutečnost dovodil ze skutečnosti, že stěžovatelka telefonicky objednávala u shora jmenovaných dopravců přepravu pohonných hmot z jiných členských států EU, zvolila místo nakládky a vykládky, dávala pokyny ohledně přepravy a následně uhradila náklady přepravy, které dále nepřefakturovala apod. Uvedl, že v naprosté většině případů bylo zboží v době načerpání do autocisterny již plně nebo zčásti uhrazeno – tato okolnost ovšem koresponduje s rámcovou kupní smlouvou, konkrétně s možností platit zálohové faktury až do výše 100 % ceny zboží (srov. body [19] shora a [29] níže). Dle výše cit. judikatury ovšem platí, že pouhé zajištění dopravy zboží nemůže z dopravce (resp. osoby, která dopravce zajistila) učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastníkem (s tímto závěrem polemizuje žalovaný v bodě 68 napadeného rozhodnutí). Dopravce je přitom po dobu dopravy pouze detentorem pohonných hmot. Ten má sice věc ve své moci a fakticky ji ovládá, avšak nakládá s věcí jako s cizí, chybí zde *animus possidendi* (k tomu viz literaturu cit. v rozsudku *MAJORITY PETROL*, bod 43).

[28] NSS tedy opět zdůrazňuje, že organizace dopravy nemůže být jediným kritériem pro určení intrakomunitárního plnění. Přitom právě kolem organizace a placení přepravy zboží se točí téměř veškerá argumentace orgánů daňové správy (podobně i bod 45, v němž žalovaný uvádí, že správce daně se neomezil pouze na kritérium organizace dopravy, nicméně i zde uvedená argumentace se váže výlučně k přepravě zboží; také bod 50 napadeného rozhodnutí). Žalovaný se logicky nevěnoval ani otázce přechodu nebezpečí škody na věci, která - vedle jiných zde uvedených okolností – může být důležitá pro určení okamžiku přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. V bodě 76 napadeného rozhodnutí žalovaný celou věc posunul do „nové“ roviny, jelikož konstatoval, že „*otázka, kdo v řetězci prodeji zboží zajišťoval*

⁺⁺⁺ EU:C:2020:295

pokračování

přepřavu, je otázkou objektivních faktů, nikoliv posouzení všech okolností případů. Proto například [...] pouhá deklarace záměru přepřavu zajistit, nemá žádný vliv na to, zda daná daňový subjekt přepřavu opravdu zajistil, neboť na posouzení [této otázky] se plně aplikuje princip materiální pravdy“. Z právě uvedeného není úplně jasné, zda daňové orgány převzaly za vlastní pravidla, které ohraničila judikatura Soudního dvora EU a NSS, nebo jen vytváří zdání, že se těmito pravidly v rozhodovací praxi řídí.

[29] Z rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku plyne, že stěžovatelka nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník okamžikem, kdy pohonné hmoty byly načerpány do autocisteren jí zajištěných dopravců. Proto toto právo přešlo na ni již v okamžiku zahájení přepřavy pohonných hmot v jiných členských státech EU, tj. v Rakousku či ve Slovinsku (podrobněji bod 44 napadeného rozhodnutí). Avšak dle rozsudku *MAJORITY PETROL* a další v něm cit. judikatury nelze bez dalšího uzavřít, že okamžikem fyzického převzetí zboží dopravcem získá daňový subjekt právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uzavřel, že stěžovatelka měla již od počátku v úmyslu přepřavit pohonné hmoty sama pro sebe a pro svou vlastní ekonomickou činnost. Předchozí články obchodního řetězce jistě měly povědomí o tom, že zboží je určeno stěžovatelce. Žalovaný vyloučil možnost, že by stěžovatelka zajišťovala přepřavu ve prospěch (na účet) svých dodavatelek (bod 52 napadeného rozhodnutí). V této souvislosti nelze přehlédnout ani to, že daňové orgány zcela odmítly přihlédnout k předložené rámcové kupní smlouvě mezi stěžovatelkou a KONT FUEL DISTRIBUTION (k stěžejním ustanovením této smlouvy viz bod [19] shora). Dle daňových orgánů zjištěný skutkový stav, který je dle § 8 odst. 3 daňového řádu pro něj rozhodný, neodpovídal ustanovením této smlouvy (body 49 či 89 napadeného rozhodnutí). NSS nesdílí tento ukvapený závěr orgánů daňové správy. Na základě zjištění, že strany smlouvy se dílem odchýlily od nějakého ustanovení smlouvy, nelze mechanicky odmítnout celou smlouvu jakožto pouhý „formální“ důkaz, který neodpovídá realitě. Právě tato rámcová smlouva přitom mohla a měla poskytnout stěžovatelce tolik potřebnou prvotní oporu k prokázání, že k dodání zboží docházelo právě tak, jak tato smlouva předpokládala. Odmítnutím této smlouvy daňové orgány nedůvodně povalily základní pilíř, na kterém stěžovatelka mohla vystavět svoji obranu.

[30] Za účelem celkového posouzení všech zvláštních okolností případu (viz bod [11] shora) a správného stanovení daně neměly daňové orgány odmítnout návrhy na dokazování ohledně daňové povinnosti jednotlivých dodavatelek stěžovatelky (např. body 96 a násl. napadeného rozhodnutí). V opačném případě vskutku nelze vyloučit, že DPH z totožného plnění by byla stanovena v rámci jednoho dodání několikrát, což ostatně platí také pro určení, která dodávka pohonných hmot představuje intrakomunitární plnění. Proto nelze jednotlivé okolnosti posuzovat izolovaně a uměle je od sebe oddělovat, a naopak je s nimi třeba pracovat jako se skutečnostmi na sebe úzce navazujícími. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je totiž rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudek ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, *INDIPA*, bod 34).

[31] Pokud by stěžovatelka skutečně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě EU, jak tvrdí žalovaný, pak by žádnému z předchozích dodání nemohla být přičtena intrakomunitární povaha, neboť přepřava z jiného členského státu by byla uskutečněna až po tomto převodu (viz shodně rozsudek Soudního dvora EU ve věci *AREX CZ*, bod 72). Pokud by se pak u dodavatelek stěžovatelky jednalo o nabytí v ČR, pak by nutně muselo být i dodání pro stěžovatelku učiněno již v tuzemsku (obdobně rozsudek ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ*, bod 106).

[32] Stěžovatelka vyvracela pochybnosti správce daně tím, že prokazovala uskutečnění intrakomunitárního dodání již v řetězci před ní. V reakci na první výzvu správce daně ze dne 18. 7. 2015 uvedla relevantní důkazní návrhy, jež by podle ní prokázaly, že k intrakomunitárnímu plnění, resp. k přiznání a zaplacení DPH, a tedy i k uskutečnění zdanitelného plnění v tuzemsku došlo již u jejích dodavatelek. Správce daně uzavřel, že stěžovatelka nepřipustně na něj přenáší své důkazní břemeno, a navíc uvedené důkazy nejsou způsobilé prokázat jí tvrzené skutečnosti. Dle něj tak neunesla důkazní břemeno, ačkoli navrhovala provedení celé řady důkazů vztahujících se mj. k daňové povinnosti jejích dodavatelek či odběratelek. Tento závěr potvrdil žalovaný (bod 36 napadeného rozhodnutí). NSS má za to, že právě tyto stěžovatelkou navržené důkazy mohly postavit najisto závěr o tom, které subjekty v dodavatelském řetězci byly povinny přiznat a odvést DPH. Daňové orgány ovšem odmítly prověřit, zda dodavatelkám či odběratelkám stěžovatelky byla stanovena daňová povinnost svědčící o tom, že místo plnění u předmětných dodání zboží bylo v tuzemsku. Omezily se pouze na závěr, že každé daňové řízení i jeho výsledek je individuální, přičemž postavení těchto subjektů v daňovém řízení bylo odlišné. Toto odůvodnění pak nesprávně posvětil krajský soud. Správci daně přitom nic nebránilo v tomto směru dokazovat, a to například za pomoci dožádání jiného místně příslušného správce daně, jenž má znalosti o konkrétní daňové povinnosti té které stěžovatelčiny dodavatelky.

[33] Proto je nesprávný závěr krajského soudu, že daňové orgány zjistily a zejména celkově posoudily všechny zvláštní okolnosti posuzovaných obchodních případů. Správce daně ani žalovaný stěžovatelce zejména neumožnili unést její důkazní břemeno za účelem správného stanovení daně (obdobně již cit. rozsudek 1 Afs 87/2016, *JASA trans II*, bod 86). Nejistily, jestli s přepravou předmětného zboží nebyla spojena předchozí dodání zboží, a nejistily ani povahu celého řetězce subjektů zapojených do jednotlivých transakcí ani prvního pořizovatele, který předložil své identifikační číslo k DPH a který projevil záměr přepravit zboží na území jiného členského státu EU. Jednou z nutných podmínek určení intrakomunitárního plnění je posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, na něhož bylo převedeno na území jiného členského státu EU právo nakládat se zbožím jako vlastník (rozsudek 2 Afs 155/2016, *Českomoravská olejářská komanditní společnost*, bod 59).

[34] Lze tedy shrnout, že orgány finanční správy nevycházely z dostatečně zjištěného skutkového stavu a jejich závěry nemají dostatečnou oporu ve shromážděném spisovém materiálu, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Krajský soud měl proto žalobou napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušit, což však neučinil.

[35] Na výše uvedených závěrech nic nemění ani skutečnost, že stěžovatelka ve své skladové evidenci uvedla či uváděla jako datum převzetí zboží datum přečerpání pohonných hmot do autocisteren. NSS nepopírá, že tato okolnost je významnou skutečností, avšak soud ji jednak ze správního spisu nemohl ověřit (správní spis skladovou evidenci neobsahuje, srov. též bod [23] shora), jednak je třeba ji vyhodnotit v kontextu zbylých okolností, kterými jsou např. jednotlivá ustanovení rámcové kupní smlouvy (body [19], [27] a [29] shora) či dosud neprovedené důkazy ohledně DPH u stěžovatelčiných dodavatelek, resp. odběratelek.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Proto NSS zrušil rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. S ohledem na důvody zrušení rozsudku zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2

pokračování

písm. a) s. ř. s. vázán zde vysloveným právním názorem. V dalším řízení tedy žalovaný **doplní svá skutková zjištění** ve shora naznačeném směru, aby mohl učinit spolehlivý závěr o místu uskutečnění sporných plnění a o tom, zda na základě nich stěžovatelce náleží odpočty DPH. Rozhodne-li v meziobdobí Krajský soud v Brně v související trestní kauze, daňové orgány mohou vzít eventuálně v potaz též případná nová zjištění či závěry orgánů činných v trestním řízení (*VHS-ROPA plus I*, bod 25).

[37] NSS je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení před krajským soudem a řízení o kasační stížnosti rozhodl NSS tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[38] Náklady v řízení o žalobě spočívají v zaplaceném *soudním poplatku* za žalobu (3 000 Kč) a za návrh na přiznání odkladného účinku žaloby (1 000 Kč) a v *odměně advokáta* za osm úkonů právní služby: příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, vyjádření ze dne 5. 4. 2017, ze dne 22. 5. 2019 a ze dne 30. 11. 2020 a účast u jednání ve dnech 20. 2. 2019, 24. 4. 2019 a 20. 11. 2019 [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], tj. v této věci 8 × 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], plus paušální částka ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 8 × 300 Kč. K tomu je třeba připočítat náklady za návrh na přiznání odkladného účinku žaloby ze dne 25. 6. 2018, o který stěžovatelka požádala po zahájení řízení [§ 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu], a to ve výši jedné poloviny odměny za jeden úkon právní služby, tedy ve výši 1 550 Kč za tento úkon plus režijní paušál 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu).

[39] Navíc se do nákladů řízení o žalobě promítá *čas promeškaný cestou* advokáta k jednáním ve dnech 20. 2. 2019, 24. 4. 2019 a 20. 11. 2019 a zpět, vždy v rozsahu 12 započatých půlhodin po 100 Kč, tj. celkem 36 započatých půlhodin [3 600 Kč dle § 14 odst. 1 písm. a), § 14 odst. 2 advokátního tarifu] a *cestovné advokáta* k těmto jednáním a zpět vždy při ujetí 700 km z Benešova do Ostravy, tj. celkem 2 100 km. Dle § 1 písm. b) vyhlášky č. 333/2018 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad, náleží za použití osobního motorového vozidla základní sazba 4,10 Kč/km, tj. 8 610 Kč. Dle § 4 písm. c) téže vyhlášky je třeba v roce 2019 při náhradě cestovního počítat s průměrnou cenou motorové nafty 33,60 Kč/l. Kombinovaná spotřeba automobilu, který použil JUDr. Vychopeň k dopravě na jednání je 7,0 l/100 km. Tzn. že náklady na úhradu pohonných hmot dosáhly částky ~ 4 939 Kč.

[40] Odměna a náhrady nákladů za úkony provedené v řízení o žalobě tedy činí částku 46 199 Kč. Protože je advokát plátcem DPH (§ 14a advokátního tarifu), jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o 21 %, tedy o ~ 9 702 Kč. Odměna v řízení před krajským soudem tak činí 55 901 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkově (včetně zaplaceného soudního poplatku) představovaly 59 901 Kč.

[41] Náklady v řízení o **kasačních stížnostech** spočívají v zaplaceném *soudním poplatku* ve výši 5 000 Kč a v *odměně advokáta* za dva úkony právní služby, a to vyjádření se ke kasační stížnosti žalovaného ze dne 30. 4. 2020 a podání kasační stížnosti ze dne 25. 3. 2021, tzn. 2 × 3 100 Kč + 2 × paušální částka 300 Kč. K tomu je třeba připočítat náklady za návrhy na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti a na vydání předběžného opatření (oba ze dne 3. 5. 2021), které stěžovatelka v důsledku mezitímního postupu orgánů finanční

správy podala po zahájení řízení, a to ve výši jedné poloviny odměny za jeden každý úkon právní služby, tedy ve výši $2 \times 1\,550$ Kč + $2 \times$ paušální částka 300 Kč. Odměna advokáta za provedené úkony tedy činí 10 500 Kč, k níž je třeba připočíst DPH ve výši 2 205 Kč. Celkově tedy náklady řízení před NSS (včetně soudního poplatku) představovaly 17 705 Kč.

[42] Žalovaný je tedy povinen stěžovatelce k rukám jejího zástupce uhradit náhradu nákladů ve výši **77 606 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 15. června 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu