



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **TM – TRUCK, s. r. o.**, se sídlem Julia Fučíka 53, Vysoká Pec, zast. JUDr. Filipem Svobodou, advokátem, se sídlem u Demartinky 1, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 9. 2019, č. j. 15 Af 13/2014 – 113,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2013, č. j. 31166/13/5000-14303-702642, č. j. 31165/13/5000-14303-702642, č. j. 31155/13/5000- 14303-702642, ve věci doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009, prosinec 2009 a leden 2010.

[2] Stěžovatel uplatňoval za jednotlivá zdaňovací období nárok na odpočet DPH za plnění poskytnutá společnostmi EGERIA s.r.o., MELGROUP s.r.o., MV PLUS s.r.o., NABROŠ s.r.o. a BURLEY s.r.o. Co se týče plnění od společnosti BURLEY s.r.o., tato byla poskytnuta v rámci tzv. řetězového obchodu. V daném případě správce daně na základě skutečností zjištěných v daňovém řízení dospěl k závěru, že přepravu zboží nelze přiřadit dodání zboží mezi společnostmi Doppler a společností BURLEY s.r.o., ani následnému dodání zboží stěžovateli, neboť přepravu prováděl třetí subjekt, a to společnost GARANTRANS s.r.o., o níž se stěžovatel domnívá, že zajišťovala přepravu zboží pro společnost BURLEY, s.r.o., avšak nebylo zjištěno, že by byla osobou zmocněnou k přepravě ve smyslu § 16 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správce daně dospěl k závěru, že nedošlo k pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty ani k dodání zboží s místem plnění v tuzemsku ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona, takže zde není předmět daně, od něhož by se odvíjela daňová povinnost, z níž by bylo možno uplatňovat nárok na odpočet. Dle správce daně, aby bylo možno plnění považovat za intrakomunitární a bylo možno mu přiřadit přepravu,

musí být zjištěno, že přepravu prováděl nebo zajistil prodejce nebo pořizovatel, coby jedna ze smluvních stran závazkového právního vztahu, v němž dochází k převodu vlastnického práva k předmětnému zboží. K obdobnému závěru dospěl správce daně, co se týče společnosti MV PLUS s. r. o. Co se týká společností EGERIA s.r.o., MELGROUP s.r.o. a NABROŠ s.r.o. správce daně zpochybňoval, že stěžovatel plnění od uvedených společností za kontrolované období přijal, tedy, že toto zboží mu bylo skutečně dodáno v rozsahu uvedeném v dokladech. Stěžovatel k prokázání svých tvrzení opakovaně navrhoval, aby správce daně provedl místní šetření u dodavatelů, a to za účelem prověření, zda tyto společnosti mu dodaly zboží; tato správce daně neprovedl.

[3] Krajský soud žalobám vyhověl a napadená rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 15 Af 13/2014 – 73, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 8. 2017, č. j. 5 Afs 221/2016 - 25, rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud krajskému soudu zejména vytkl, že bez skutkové opory a řádného posouzení relevance žalobních bodů, bez dalšího vycházel ze závěrů rozsudku NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 – 43, aniž by přihlédl ke konkrétním okolnostem dané věci, konstatoval důvodnost žaloby a vzal za svá tvrzení žalobce, aniž by se však vypořádal se všemi skutečnostmi obsaženými ve správních spisech v kontextu s odůvodněním napadeného rozhodnutí a vyjádřením žalovaného, a v tomto kontextu konkrétně popsaného a zjištěného skutkového stavu žalobní námitky poměřoval. Krajský soud se současně nikterak nevypořádal ani s četnými odkazy na judikaturu Soudního dvora EU, na kterou odůvodnění napadeného správního rozhodnutí odkazovalo, resp. neuvedl, z jakého důvodu se domnívá, že tato na projednávaný případ nedopadá.

[5] Krajský soud vydal následně rozsudek, jímž žalobu zamítl; předně nepřisvědčil procesní námitce stran neprovedení stěžovatelem navrhovaného místního šetření prostřednictvím dožádaných správců daně u dodavatelů stěžovatele za účelem prověření, zda mu dodali zboží, na jehož prodej vystavili doklady. Krajský soud s odkazem na příslušná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, uvedl, že stěžovatel může navrhnout provedení konkrétních důkazních prostředků, které nemá k dispozici, aby prokázal svá tvrzení; místní šetření není však důkazním prostředkem, ale je to postup, kterým se důkazní prostředky získávají; pokud tedy stěžovatel chtěl opatřit důkazní prostředky od svých dodavatelů, aniž by tak učinil sám, o což se ostatně v rámci obchodního styku mohl jistě pokusit, měl navrhnout konkrétní listiny či výslechy konkrétních osob, které mají být u dodavatelských společností dožádáním opatřeny. Pokud stěžovatel setrval na zcela nekonkrétním požadavku provedení místního šetření, dle krajského soudu byl jeho důkazní návrh zcela nekonkrétní a správce daně i žalovaný postupovali správně, když jeho návrhu nevyhověli. Co se týče sporného charakteru plnění od společnosti BURLEY s. r. o., krajský soud dospěl k závěru, že není žalovaným zpochybněno přijetí těchto plnění, avšak sporným se ukázalo jejich právní posouzení z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Odkázal na jednotlivá relevantní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, z nichž poté při posouzení věci samé vycházel. Krajský soud rovněž vyčkal odpovědi na předběžnou otázku, kterou položil Soudnímu dvoru EU Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 9 Afs 137/2016 – viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 19. 12. 2018, ve věci C - 414/17, *AREX CZ*, a následný rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 – 176. Na základě posouzení věci v intencích citované judikatury krajský soud nepřisvědčil stěžovateli, že přeprava pohonných hmot z Rakouska do České republiky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně by měla mít vliv na posuzování toho, která přeprava má být posuzována jako intrakomunitární

pokračování

plnění a kterému z řetězových pořízení zboží má být přičtena doprava. V daném případě se tak uplatní obecná pravidla pro přičitatelnost dopravy ke konkrétní obchodní transakci spojené s převodem vlastnického práva. Dle krajského soudu těžiště žalob spočívá v tom, že přepravu je třeba přičíst obchodní transakci mezi společnostmi Doppler (dodavatel z jiného členského státu, Rakouska) a BURLEY s. r. o. (odběratel z České republiky) a ve smyslu § 16 zákona o dani z přidané hodnoty se jedná o intrakomunitární plnění. Jak vyplývá z citované právní úpravy, z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, aby bylo pořízení zboží kvalifikováno jako intrakomunitární (z jiného členského státu), musí být splněno více podmínek, mezi které patří i doprava z jiného členského státu do tuzemska, přičemž tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Vedle organizace dopravy, které by musela být transakce mezi společnostmi Doppler a BURLEY s. r. o. přičitatelná, je rozhodný i okamžik nabytí vlastnického práva; poukázal na to, že v projednávané věci nesprávné určení okamžiku převodu vlastnického práva ke zboží stěžovatel nenamítal; soud se tedy tímto aspektem nezabýval.

[6] Krajský soud se dále zabýval tím, zda byla doprava organizována prodávajícím - společností Doppler či kupujícím BURLEY s. r. o., jak tvrdil stěžovatel; upozornil, že nelze za dodání z jiného členského státu považovat každé dodání zboží mezi subjektem z tuzemska a z jiného členského státu, nepřisvědčil stěžovateli, že za plnění, kterému lze přiřadit přepravu zboží, by mělo být považováno první z dodání zboží z uskutečněných dodání v řadě, při kterém kupující v konkrétní transakci vyjádří svůj záměr zboží přepravit. Dle krajského soudu z právní úpravy, jakož i z relevantní judikatury vyplývá, že přeprava musí být skutečně provedena (zorganizována) prodávajícím, kupujícím nebo jimi zmocněnou osobu v rámci uskutečňovaného obchodu. Na tomto místě soud poukázal na obchodní řetězec zjištěný v daňovém řízení, ve kterém docházelo k pohybu pohonných hmot: rakouský dodavatel Doppler (zboží bylo fyzicky odebráno na terminálu firmy Shell Austria GmbH v Rakouské republice v Linci nebo Vídni) → BURLEY s. r. o. (první odběratel v tuzemsku) → stěžovatel → odběratelé stěžovatele (event. jejich další odběratelé) → čerpací stanice; poukázal na to, že odběratelé objednávali u stěžovatele pohonné hmoty ještě v době, kdy tyto byly na terminálu v Rakousku, a odtud byly dodávány bez přerušování jednou dopravou přímo do čerpací stanice; zboží bylo naloženo buď přepravcem, kterého zákazník následující v řetězci po žalobci zmocnil, nebo přímo zákazníkem a složeno vždy na čerpacích stanicích. Z žádného dokladu ani jiného důkazního prostředku nevyplývá, že by dopravu organizovala společnost BURLEY s. r. o.; krajský soud uzavřel, že dodání zboží z jiného členského státu společnosti BURLEY s. r. o. do České republiky nebylo prokázáno a této transakci nelze přičíst dopravu. Ohledně přijatých plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. soud zejména poukázal na obecnost žalobních námitek, v nichž stěžovatel pouze odkazuje na argumenty ve věci plnění ze strany společnosti BURLEY s. r. o.; krajský soud proto odkázal na svoji již shora uvedenou argumentaci. Nicméně nepominul, že případy plnění jsou odlišné, a to už jenom proto, že zatímco v případě společnosti BURLEY s. r. o. bylo předmětem sporu dodání v řadě před stěžovatelem, v případě plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. měl dopravu zajišťovat sám stěžovatel a navíc se jednalo o plnění z Německa, nikoliv Rakouska; krajský soud tak konstatoval, že argumenty stěžovatele ve vztahu k případu plnění společnosti BURLEY s. r. o. nejsou bez dalšího přenositelné na případ plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. Nicméně soud se s ohledem na absenci žalobních bodů těmito případy blíže nezabýval. Krajský soud shledal pro závěry žalovaného dostatečnou oporu ve správním spise a žalobu zamítl.

[7] V kasační stížnosti stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu; tvrdí, že kasační soud ve zrušujícím rozsudku nepožadoval změnu právního názoru, ale jeho odůvodnění. Pouhá změna právního názoru, při absenci odůvodnění, tedy nevedla k nápravě

a není v souladu s kasačním rozsudkem. Dle stěžovatele nebyl dostatečně zjištěn ani skutkový stav.

[8] Krajský soud rovněž nesprávně vyhodnotil požadavek stěžovatele na provedení místního šetření; stěžovatel souhlasí s tím, že místní šetření nemůže být samo o sobě důkazem, neboť je to postup v rámci daňové kontroly; výklad krajského soudu je však podle jeho názoru restriktivní. Tvrdí, že z jeho návrhu bylo možno jednoznačně seznat, že usiloval o to, aby žalovaný u jeho dodavatelů zajistil všechny dostupné podklady vztahující se k obchodním případům. Pokud by žalovaný provedl místní šetření tak, jak navrhoval, měl by k dispozici veškeré smlouvy a z nich by bylo seznatelné, kdo nesl riziko nahodilé přepravy a kdo byl tedy vlastníkem zboží v době přepravy; takto nutno konstatovat, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav.

[9] Stěžovatel tvrdí, že ačkoli kasační soud jasně uvedl, že „*krajský soud ponechal zcela bez závěru posouzení plnění ve vztahu ke společnosti MV PLUS, není tedy najisto postaveno, jakým právním názorem v rozsahu doměřené daně v tomto případě je stěžovatel vázán; jinými slovy není zřejmé, zda krajský soud akceptoval postup stěžovatele či nikoli; pokud vzal za důvodnou námitku žalobce obledně těchto plnění, není zřejmé, jaká právní úvaha takovému závěru svědčí*“, tak z napadeného rozsudku krajského soudu vyplývá, že se s poukazem na tvrzenou absenci žalobních námitek tímto případem blíže nezabýval. Podle názoru stěžovatele je i z tohoto důvodu napadený rozsudek nepřezkoumatelný; stejně tak se krajský soud nijak nevypořádal s otázkou mezinárodního dožádání.

[10] Stěžovatel poukazuje na to, že v položené předběžné otázce bylo těžištěm dotazu, zda režim podmíněného osvobození od spotřební daně automaticky znamená přiřazení osvobození této dodávce. SDEU odpověděl, že tomu tak není. To ovšem neznamená, že okolnosti týkající se některých momentů nemohou být jednou z okolností, kterou nutno vzít v potaz při posuzování nabytí vlastnického práva. Samotný režim spotřební daně provázán s daní z přidané hodnoty není. Může však určit časový okamžik určité transakce. Jestliže bylo nakupované zboží již zatíženo českou spotřební daní, která může být stanovena až v tuzemsku po propuštění do režimu volného oběhu, tak je to jednou z indicí, kdy došlo k převodu vlastnického práva. Jestliže by stěžovatel nabyl vlastnické právo již v jiném členském státě, tak by zboží muselo být zatíženo spotřební daní tohoto státu. Nutno ještě zdůraznit, že stanovení spotřební daně a určení tohoto časového okamžiku je v kompetenci správce daně, který má k dispozici veškeré doklady, ale nehodnotí je.

[11] Stěžovatel konstatuje, že krajský soud sám v bodu 30 přiznává, že pro kvalifikaci intrakomunitární dodávky je nutno zkoumat více podmínek, mezi které patří i doprava, přičemž tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Z napadeného rozsudku však nelze zjistit, která další kritéria vzal krajský soud v úvahu a jak je hodnotil. Stěžovatel poukazuje na to, že napadl v jedné žalobě nesprávné určení místa zdanitelného plnění, mimo jiné od obchodní korporace Egeria s.r.o., viz body 3.2 a 3.4. Vzhledem k tomu, že zboží od této obchodní korporace se při nakládce nacházelo fyzicky v tuzemsku, není z rozsudku seznatelné, jak se s tímto argumentem vypořádal krajský soud. Ze všech výše uvedených důvodů je zřejmé, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a zavázal jej k doplnění odůvodnění svého rozhodnutí.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že dle jeho názoru postupoval krajský soud při posouzení žaloby správně, rozsudek je zákonný a přezkoumatelný. V napadeném rozsudku se krajský soud nezabýval interpretací pojmu „zmocněná třetí osoba“, neboť toto evidentně nebylo zásadní pro posouzení důvodnosti žalob. V tomto směru tedy nedošlo

pokračování

ke změně právního názoru, jak uvádí stěžovatel. Co se pak týká právního názoru krajského soudu, že „*podstatné je posouzení sporné právní otázky, kdy, kde a kým došlo k dodání zboží žalobci (v jiném členském státě či v tuzemsku), od čehož se odvíjí povinnost uplatnit DPH a případně následně odpočet DPH*“, krajský soud v napadeném rozsudku přímo z něho vychází ve svých dalších konkrétních úvahách (viz bod 23), a nezakládá se proto na pravdě, že by zde došlo ke změně právního názoru, jak tvrdí stěžovatel. Žalovaný konstatuje, že konkrétní odůvodnění svých závěrů krajský soud v napadeném rozhodnutí jednoznačně uvedl. V dalším odkazuje na svá vyjádření, na rozhodnutí o odvolání a na odůvodnění rozsudku jako na součást svého vyjádření ke kasační stížnosti. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[13] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel uplatnil, současně se zabýval i tím, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud předně nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Při posuzování nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (viz nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, příp. nálezy ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je *i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat především vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

[16] Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námítky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na po drobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námítek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně*

vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).

[17] Kasační soud posoudil rozsudek krajského soudu optikou výše uvedených judikturních závěrů a dospěl k závěru, že rozsudek není nepřezkoumatelný, resp. netrpí vadami ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů měl postup správních orgánů a jimi vyslovený názor za správný, a naopak, z jakých důvodů shledal nedůvodnými žalobní námitky stěžovatele. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163 atd.). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by jí měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 As 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, přezkoumal ho v rozsahu jednotlivých kasačních námitek.

[18] Spornou v projednávané věci je právní otázka, zda stěžovatel prokázal splnění podmínek dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy přijetí deklarovaného plnění od označených dodavatelů, a dále pak otázka, zda v případě dodání plnění od společnosti BURLEY s.r.o. stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně dle § 7 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

[19] Stěžovateli nelze především přisvědčit v tvrzené změně právního názoru krajského soudu; stěžovatel tvrdí, že Nejvyšší správní soud nezavázal krajský soud ke změně právního názoru, ale k jeho odůvodnění. Nutno konstatovat, že právě to krajský soud v nyní napadaném rozsudku učinil.

[20] Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl, že konstatuje závěry, které Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku sp. zn. 5 Afs 77/2015, nicméně již se nezabýval in concreto tím, zda tyto odpovídají zjištěním obsaženým ve spise; v rozsudku sp. zn. 5 Afs 77/2015 Nejvyšší správní soud aproboval možnost subdodávky, což však zjevně není nyní projednávaný případ. Pokud tedy krajský soud z uvedeného rozsudku citoval, že pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné, rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující, Nejvyšší správní soud poukázal na to, že z obsahu správního spisu nevyplývá, že by správní orgány vzaly toto kritérium za jediné. V průběhu daňového řízení, jakož i v samotném odůvodnění rozhodnutí žalovaného jsou rozkryty řetězce obchodních společností vztahující se k daným obchodním případům, a to včetně specifikace jejich postavení v řetězci. Určení a zhodnocení rozhodných kritérií posouzení místa dodání bylo provedeno rovněž s ohledem na další zjištění učiněná v rámci daňové kontroly, která jsou obsahem správního spisu; z něj lze např. seznat, že správce daně nezpochybnil přepravu zboží z Rakouska do tuzemska, dospěl však k závěru, že dopravu nelze přiřadit společnosti BURLEY s. r. o, jako prvnímu odběrateli v tuzemsku; transakce v projednávané věci probíhala tak, že zboží bylo fyzicky odebráno na terminálu firmy Shell Austria GmbH v Rakousku (Linec, Vídeň - Lobau) a dopraveno bylo vždy na čerpací stanici posledního odběratele v tuzemsku; tímto odběratelem v žádném případě nebyl stěžovatel ani jeho odběratelé, ale až několikátý tuzemský odběratel v řetězci. Krajský soud tedy byl povinen s ohledem na obsah spisu postavit

pokračování

najisto skutkový stav a ten právně posoudit v intencích zákona o dani z přidané hodnoty a odkazované judikatury.

[21] Krajský soud k právnímu posouzení v novém rozhodnutí přistoupil na základě stejných východisek a za podstatné pro posouzení právní otázky vzal skutková zjištění, kdy, kde a kým došlo k dodání zboží stěžovateli (v jiném členském státě či v tuzemsku), od čehož se odvíjí povinnost uplatnit DPH a případně následně odpočet DPH. Krajský soud se přitom již nezabýval interpretací pojmu „zmocněná třetí osoba“, neboť to evidentně nebylo zásadní pro posouzení důvodnosti žalob. V tomto směru tedy nedošlo ke změně právního názoru, jak uvádí stěžovatel. Co se pak týká právního názoru krajského soudu, že „*podstatné je posouzení sporné právní otázky, kdy, kde a kým došlo k dodání zboží žalobci (v jiném členském státě či v tuzemsku), od čehož se odvíjí povinnost uplatnit DPH a případně následně odpočet DPH*“, krajský soud v napadeném rozsudku přímo z něho vychází ve svých dalších konkrétních úvahách (viz bod 23). Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že by krajský dospěl k jinému právnímu názoru, na základě kterého by věc posuzoval jinak. Konkrétní odůvodnění svých závěrů krajský soud v napadeném rozhodnutí jednoznačně uvedl.

[22] Nedůvodná je rovněž námitka stran nedostatečného zjištění skutkového stavu; to stěžovatel mimo jiné dovozuje též z neprovedení místního šetření. Nejvyšší správní soud zcela přisvědčil závěrům, které učinil krajský soud. Návrh na provedení místního šetření nebyl návrhem na provedení konkrétního důkazního prostředku; jedná o postup, kterým se důkazní prostředky získávají, což ostatně vyplývá již ze samotného názvu užitého v zákoně - daňovém řádu: „*Díl 2 Postupy při správě daní*“ (§ 78 – 90). Stěžovatel měl a mohl navrhnout konkrétní listiny, doklady či výslech konkrétních osob, které mají být u dodavatelských společností prověřeny, či vyslechnuty, což ovšem neučinil. Jako postup s jasně definovaným cílem, tj. zejména vyhledávání důkazních prostředků, je místní šetření definováno v § 80 odst. 1 daňového řádu. Jak zcela správně dovodil krajský soud, pokud by žalovaný byl povinen provést místní šetření, v podstatě by tím vyhledával stěžovatelem neurčené důkazní prostředky; stěžovatel je měl konkrétně označit, pokud je zamýšlel navrhnout. Lze proto přisvědčit závěru krajského soudu, že žalovaný nepostupoval v rozporu se zákonem, pokud navrhované místní šetření neprovedl, neboť stěžovatel ve skutečnosti nenavrl žádný důkazní prostředek, který by měl být jako důkaz proveden. Ačkoliv stěžovatel namítá, že by provedením místního šetření měl žalovaný k dispozici veškeré smlouvy, z nichž by bylo seznatelné, kdo nesl riziko nahodilé přepravy a kdo byl vlastníkem zboží v době přepravy, nutno konstatovat, že tento argument nikterak nevyvrací odůvodnění, o které krajský soud v daném ohledu opřel své skutkové a právní závěry.

[23] K námitce absence posouzení plnění ve vztahu ke společnosti MV PLUS s. r. o. Nejvyšší správní soud uvádí, že je třeba sledovat celý kontext jak posouzení této otázky ve zrušujícím rozsudku NSS, tak jejího následného vyhodnocení krajským soudem. Teprve na základě takového postupu je možné hodnotit, zda byla dána v tomto ohledu nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jak tvrdí stěžovatel. Ve zrušujícím rozsudku soud podotkl, že „*krajský soud ponechal zcela bez závěru posouzení plnění ve vztahu ke společnosti MV PLUS, není tedy najisto postaveno, jakým právním názorem v rozsahu doměřené daně v tomto případě je stěžovatel vázán; jinými slovy není zřejmé, zda krajský soud akceptoval postup stěžovatele či nikoli; pokud vzal za důvodnou námitku žalobce ohledně těchto plnění, není zřejmé, jaká právní úvaha takovému závěru svědčí. Lze tak konstatovat, že skutkové a právní závěry soudu vycházejí ze souborného zjištění, aniž by soud uvedl, na základě kterých konkrétních důkazů se to které zjištění činí a z jakých důvodů.*“ Následně krajský soud provedl posouzení plnění ve vztahu ke společnosti MV PLUS s.r.o. v návaznosti na uplatněné žalobní námítky v bodech 35. a 36. napadeného rozsudku, přitom konstatoval: „*K žalobnímu bodu týkajícímu se přijatých plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. soud znovu poukazuje na to, že se zabývá žalobou jen v rozsahu žalobních bodů. Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský*

soud jen v obecné rovině. Soud není povinen ani oprávněn za žalobce domýšlet, jakými konkrétními kroky mělo dojít k porušení žalobcem namítaných právních ustanovení, z jakých konkrétních důvodů pokládá žalobce žalovaná rozhodnutí za nesrozumitelné a neřádně odůvodněná. V tomto ohledu soud poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, www.nssoud.cz. Pokud žalobce stran přijatých plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. pouze obecně odkazuje na argumenty ve věci plnění ze strany společnosti BURLEY s. r. o., nezbyvá krajskému soudu než učinit totéž a odkázat na svoji již shora uvedenou argumentaci. Soud však neztrácí ze zřetele, že případy plnění jsou odlišné, a to už jenom proto, že zatímco v případě společnosti BURLEY s. r. o. bylo předmětem sporu dodání v řadě před žalobcem, v případě plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. měl dopravu zajišťovat sám žalobce a navíc se jednalo o plnění z Německa, nikoliv Rakouska. Soud tak konstatuje, že argumenty žalobce ve vztahu k případu plnění společnosti BURLEY s. r. o. nejsou bez dalšího přenositelné na případ plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. Nicméně soud se s ohledem na absenci žalobních bodů těmito případy blíže nezabýval.“

Z uvedeného je zcela zjevné, že krajský soud tuto otázku nepominul a v intencích závazného právního názoru se jí zabýval. Nemohl přitom odhlédnout od konstrukce uplatněných žalobních námitek, které rozsah daného posouzení předurčovaly.

[24] Co se týče vyhodnocení mezinárodního dožádání, Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud v předchozím zrušeném rozsudku mezinárodní daňové dožádání na rakouskou daňovou správu ve věci dodávek mezi společnostmi Doppler a BURLEY s.r.o., vyhodnotil s tím, že společnost BURLEY s.r.o. předložila společnosti Doppler své identifikační číslo registrované v České republice a tím projevila zájem, aby bylo plnění posuzováno jako intrakomunitární. V bodě 33 nyní napadeného rozsudku krajského soudu však v tomto směru soud dospěl na základě posouzení věci v kontextu vyhodnocení skutkového stavu k závěru, že za plnění, kterému lze přiřadit přepravu zboží, nelze považovat první z dodání zboží z uskutečněných dodání v řadě, při kterém kupující v konkrétní transakci vyjádří svůj záměr zboží přepravit; což dovodil z právní úpravy i z citované judikatury; dodal, že přeprava musí být skutečně provedena (zorganizována) prodávajícím, kupujícím nebo jimi zmocněnou osobu v rámci uskutečňovaného obchodu a nepostačuje tak pouze vyjádřený záměr přepravy, ale musí dojít ke skutečné realizaci tohoto záměru. Oproti předchozímu zrušenému rozsudku tedy nebyla formalisticky převzata námitka stran výsledku mezinárodního dožádání. Současně je z uvedeného hodnocení evidentní, že informace z mezinárodního daňového dožádání nebyla využita jako relevantní důkaz ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud se tedy i zde jednoznačně řídil závazným právním názorem, přičemž danou žalobní námitku zhodnotil s odlišným závěrem než původně.

[25] Konečně, pokud stěžovatel namítá, že není zřejmé, jaká další kriteria vzal krajský soud v úvahu a jak je hodnotil, odkazuje Nejvyšší správní soud na bod 30. napadeného rozsudku, z něhož vyplývá, že za podmínku intrakomunitárního plnění krajský soud považuje vedle organizace dopravy (které by musela být transakce mezi společnostmi Doppler a BURLEY s. r. o. přičitatelná) i okamžik nabytí vlastnického práva. Současně ovšem krajský soud vyhodnotil, že stěžovatel nenamítal nesprávné určení okamžiku převodu vlastnického práva (tímto aspektem se tedy nezabýval), a koncentroval svou pozornost na to, zda byla doprava organizována prodávajícím, společností Doppler či kupujícím, BURLEY s. r. o., jak uváděl stěžovatel, či nikoliv. Krajský soud postupoval zcela v souladu se zákonem a v intencích uplatněných žalobních bodů (§ 71 odst. 1 ve spojení s § 75 odst. 2, věta první s. ř. s.).

[26] Pokud stěžovatel namítá, že v jedné ze svých žalob napadal nesprávné určení místa zdanitelného plnění mimo jiné od společnosti Egeria s.r.o., k čemuž poukazuje na body 3.2 a 3.4 žaloby, ze spisu krajského soudu vyplývá, že předmětná žaloba obsahuje v bodech 3.1 – 3.8 pouze popis řízení předcházejícího žalobě a skutková tvrzení, jak byla ostatně tato kapitola žaloby i samotným stěžovatelem. Teprve až v bodě IV. žaloby jsou uvedeny vlastní žalobní argumenty – jedná se přitom opět o název kapitoly, přiřazený jí samotným stěžovatelem; ve vztahu k plněním

pokračování

od dodavatelů EGERIA s.r.o., MELGROUP s.r.o. a NABROŠ s.r.o./STANAM s.r.o. a MELGROUP s.r.o. stěžovatel ve svých žalobách brojil ve skutečnosti pouze proti tomu, že žalovaný neprovedl navržené místní šetření u deklarovaných dodavatelů; s touto námitkou se krajský soud relevantně vypořádal. Ani tato námitka proto není důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu v souladu se zákonem. Krajský soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal s námitkami stěžovatele v rozsahu, v jakém je uplatnil; postupoval přitom v intencích závazného právního názoru, který Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, jakož i v souladu se zákonem a relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU. Kasační stížnost neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[28] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný, kterému by dle úspěchu v řízení náhrada nákladů řízení po právu náležela, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost, nevynaložil, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 6. února 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu