

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupený JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem, sídlem Masarykovo náměstí 225/6, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2018, č. j. 9579/18/5300-21442-809464, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 2. 7. 2021, č. j. 55 Af 16/2018 - 125,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši **5 000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení k rukám zástupce žalobce JUDr. Martina Vychopeně, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012 až květen 2013.

[2] Žalobce se v kontrolovaných zdaňovacích obdobích zabýval nákupem a prodejem pohonných hmot (dále jen „PHM“) a provozoval čerpací stanici PHM v Žehušicích. Správce daně doměřil žalobci pěti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v úhrnné výši 3 188 496 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 637 696 Kč, neboť dospěl k závěru, že se v případě několika realizovaných plnění jednalo o plnění intrakomunitární (tedy dodání zboží do jiného členského státu, resp. z pohledu žalobce o pořízení zboží z jiného členského státu), a proto žalobci neuznal uplatněný nárok na odpočet daně. Dle správce daně žalobce neprokázal, že se v několika konkrétních případech jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, které by bylo u přímých dodavatelů žalobce předmětem DPH, a proto žalobce nebyl oprávněn z těchto plnění uplatnit nárok na odpočet DPH. Sporné případy spojovala skutečnost, že na rozdíl od ostatních obchodních případů, kdy přímí dodavatelé žalobce zajišťovali přepravu PHM až na žalobcovu čerpací stanici v tuzemsku, ve sporných případech přepravu z rafinerií v jiném členském státě zajišťoval sám žalobce (za pomoci jím nasmlouvaných přepravců).

[3] Odvolání žalobce žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím. Obchodní transakce, kterých se žalobce účastnil, popsal jako řetězové. Žalobce v postavení posledního článku na konci řetězce nakupoval PHM pro svou ekonomickou činnost (provoz čerpací stanice a prodej koncovým zákazníkům) od přímých dodavatelů a za pomoci najatých dopravců PHM přepravoval z rafinerií v jiných členských státech Evropské unie. Z řady konkrétních skutečností popsaných v rozhodnutí žalovaný dovodil, že žalobce byl organizátorem přepravy jím pořizovaných PHM a stočením do cisterny žalobcem objednaného dopravce došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je při dodání zboží, tedy při převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1), místem plnění v případě pohyblivé dodávky (tzn. v případě dodání zboží s přepravou) místo, kde přeprava zboží začíná (§ 7 odst. 2). Žalovaný měl za prokázané, že přeprava PHM byla přičitatelná žalobci jako organizátorovi přepravy a že k dodání PHM (tedy k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) došlo jejich stočením v rafinerii v jiném členském státu, kde také přeprava započala. Místo plnění proto ve sporných případech nebylo v tuzemsku, a dodání zboží tak nepodléhalo v tuzemsku DPH [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona]. Nebylo tak tuzemským zdanitelným plněním (ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty), a proto žalobce v souvislosti s jeho nákupem nemohl uplatnit nárok na odpočet daně [§ 72 odst. 2 písm. a) zákona].

[4] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, které Krajský soud v Praze nejprve rozsudkem ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 16/2018 - 52, vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle krajského soudu se žalovaný nedostatečně zabýval otázkou převodu práva nakládat s věcí jako vlastník, když vycházel pouze z toho, že stočením PHM do cisteren žalobcem zajištěného dopravce došlo ke vzniku práva žalobce nakládat se zbožím, jako by byl jeho vlastník, aniž zkoumal příslušná dispozitivní ustanovení soukromoprávních předpisů s ohledem na smluvní ujednání a příslušná ustanovení zákona č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním. Krajský soud rovněž žalovanému vytkl neprovedení některých žalobcem navrhovaných důkazů - výslechů svědků majících prokázat, že přepravu žalobce objednával ve prospěch svých dodavatelů, kteří teprve poté, co získali oprávnění s PHM nakládat jako vlastníci, mu následně PHM dodali. Stejně tak krajský soud vytkl žalovanému neprovedení listinných důkazů z trestního spisu, na který žalobce v daňovém řízení poukazoval. Krajský soud uzavřel, že daňové orgány svůj závěr, že místo plnění nastalo v jiném členském státě, než žalobce deklaroval, neopřely o dostatečné podklady.

[5] Uvedený rozsudek krajského soudu zrušil ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 3. 2021 č. j. 6 Afs 221/2020 - 53, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že žalovaný i správce daně komplexně vyhodnotili veškeré relevantní okolnosti posuzovaného případu, zjištěné okolnosti Nejvyšší správní soud považoval za dostatečné pro posouzení předmětu sporu (okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník). Při hodnocení této otázky dle Nejvyššího správního soudu daňové orgány správně vycházely zejména z kritéria organizace přepravy, avšak nejednalo se o kritérium jediné (bod [28] citovaného rozsudku). Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil závěrům daňových orgánů stran okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, jejich úvahy hodnotil jako přesvědčivé a dostatečně podložené (bod [24] citovaného rozsudku) Dle Nejvyššího správního soudu daňové orgány neztotožnily okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník toliko s fyzickým stočením PHM do cisteren dopravce, jak se domníval krajský soud, neboť samotné stočení PHM na území jiného členského státu představovalo pouze jeden ze střípků mozaiky skutkových okolností, které ve vydaných správních rozhodnutích daňové orgány popsaly. Daňové orgány také řádně zohlednily obsah smluvních ujednání obsažených v rámcových smlouvách. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 221/2020 - 53 dále podrobně rekapituloval rozhodná zjištění, o něž lze v souhrnu opřít závěr, že k převodu práva

pokračování

nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce došlo v jiném členském státu Evropské unie (bod [25] citovaného rozsudku). Vyjádřil se rovněž k navrženým (avšak neprovedeným) důkazům (výslech svědků – obchodní manažerky a dalších pracovníků přímého dodavatele žalobce), které považoval ve shodě s žalovaným za nadbytečné. Nejvyšší správní soud nepovažoval za pochybení žalovaného ani neprovedení důkazu listinami z trestního řízení, které mělo s daňovou věcí pouze vzdálenou souvislost.

[6] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 2. 7. 2021, č. j. 55 Af 16/2018 - 125 (nyní napadeným kasační stížností) žalobu zamítl. Ve věci samé krajský soud (vázán závěry Nejvyššího správního soudu) posoudil věc tak, že žalobce nabyl právo nakládat s PHM jako vlastník v jiném členském státě Evropské unie, tedy před zahájením přepravy. Místo plnění tak nebylo v tuzemsku, nešlo o tuzemské zdanitelné plnění, a žalobce proto nemohl důvodně uplatňovat nárok na odpočet daně. Krajský soud uvedl, že žalovaný otázku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník vypořádal dostatečně, přičemž zohlednil i smluvní ujednání rámcových smluv. Odmítl rovněž námitku, že se zboží (PHM) nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V souladu se závěry Nejvyššího správního soudu rovněž odmítl tvrzené pochybení spočívající v neprovedení důkazu trestním spisem. Závěrem vypořádal také námitku, že o určení intrakomunitárního plnění bylo pravomocně rozhodnuto jiným orgánem daňové správy. Uvedl, že žalobce neoznačil konkrétní daňové řízení, v němž k tomuto posouzení (rozhodnutí) mělo dojít, neuvedl konkrétní daňový subjekt, jehož se mělo týkat, ani neoznačil důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení. Krajský soud dále odkázal na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, že žalovaný ohledně určení okamžiku práva žalobce nakládat se zbožím jako vlastník vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu a jeho rozhodnutí má oporu ve shromážděném spisovém materiálu. Pokud žalobce nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě EU, žádnému z předchozích dodání nemůže být přičtena intrakomunitární povaha, neboť přeprava mezi členskými státy byla uskutečněna až po tomto převodu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Dle názoru stěžovatele je rozhodnutí krajského soudu (vycházející z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 221/2020 - 53) založeno na nesprávném právním posouzení právní otázky, neboť z jiných stěžovatelem uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jednou z nutných podmínek určení intrakomunitárního plnění je posouzení otázky, kdo byl prvním pořizovatelem, na kterého bylo převedeno na území jiného členského státu Evropské unie právo nakládat se zbožím jako vlastník. Ve vztahu k předchozímu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 221/2020 - 53 stěžovatel v nyní souzené věci poukázal na rozpornost judikatury a navrhl předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel rovněž namítl, že nebyly zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a nebylo provedeno jejich posouzení z hlediska otázky, které dodání v rámci řetězové dodávky naplnilo veškeré podmínky intrakomunitárního plnění. Žalovaný dle stěžovatele nezjišťoval, zda některá z předcházejících dodání zboží nebyla spojena s přepravou, jaký byl celý řetězec subjektů, kdo byl prvním pořizovatelem předkládajícím identifikační číslo k dani z přidané hodnoty a projevujícím záměr přepravit zboží mezi členskými státy, kdo byl prvním pořizovatelem, na kterého bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, a kdo byl pořizovatelem, který měl smluvní vztah s rafinerií, který jediný mohl převést právo nakládat se zbožím jako vlastník. Stěžovatel dále rozporoval závěr o okamžiku nabytí vlastnického práva, neboť neměl faktickou možnost se zbožím nakládat jako vlastník, nebyl oprávněným příjemcem, ani nebyl v jeho postavení. Dle stěžovatele byla opomenuta smluvní ustanovení obsažená v rámcových smlouvách. Stěžovatel taktéž namítl, že nebyly provedeny nebo nesprávně

hodnoceny důkazy obsažené ve správním spisu (vyjmenované v kasační stížnosti), které dle jeho názoru osvědčují, že předchozí dodání zboží byla zatížena tuzemskou daní a správce daně je považoval za plnění uskutečněná v tuzemsku. Rovněž byly dle stěžovatele opomenuty nebo nesprávně hodnoceny důkazy (konkrétně vyjmenované v kasační stížnosti), které osvědčují, že stěžovatel nemohl nakládat se zbožím jako vlastník dříve než v tuzemsku.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na nepřipustnost kasační stížnosti, neboť napadený rozsudek je rozhodnutím, jímž krajský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. V předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 6 Afs 221/2020 - 53 Nejvyšší správní soud posoudil věc samu v plné šíři. Stěžovatel se pokouší novou kasační stížností revidovat závěry předcházejícího rozsudku, což platí i pro námitku stran rozpornosti závěrů rozsudku č. j. 6 Afs 221/2020 - 53 s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Dle žalovaného se nadto o rozpor v judikatuře nejedná, neboť ve stěžovatelem odkazovaných rozsudcích panoval odlišný skutkový stav. Závěr týkající se určení místa plnění, který Nejvyšší správní soud vyslovil v předcházejícím rozsudku č. j. 6 Afs 221/2020 - 53, byl vysloven na podkladě odlišného skutkového stavu. K namítanému opomenutí a nesprávnému hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 221/2020 - 53 posoudil projednávanou věc komplexně, včetně hodnocení dostatečnosti a správnosti dokazování provedeného daňovými orgány. Tuto námitku navíc stěžovatel neuplatnil v podané žalobě, ač tak učinit mohl, jedná se tedy o námitku v kasační stížnosti nepřipustnou. Stěžovatel dle žalovaného ani neuvedl, v čem konkrétně spočívá chybné hodnocení konkrétních důkazů.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není přípustná.

[10] Podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002, soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), je nepřipustná kasační stížnost proti *rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[11] Krajský soud rozhodoval napadeným rozsudkem znovu poté, kdy bylo jeho původní rozhodnutí v totožné věci (rozsudek ze dne ze dne 17. 6. 2020, č. j. 55 Af 16/2018 - 52) zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2021, č. j. 6 Afs 221/2020 - 53.

[12] Institut nepřipustnosti opakované kasační stížnosti brání tomu, aby se Nejvyšší správní soud znovu zabýval věcí, „u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil“ (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, N 119/37 SbNU 519). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k tomu následně uvedl: „Podrobit takovéto rozhodnutí novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by postrádalo smysl, neboť ve svých důsledcích by v případě připuštění nového přezkumu mohly nastat toliko dvě možné situace. Buď by kasační soud setrval na svém původním názoru, takže by věcné projednání kasační stížnosti nemělo pro stěžovatele žádný význam, nebo by vyslovil právní názor jiný, takže by postupně rozličnými právními názory zcela rozvrátil právní jistotu a popřel princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí“ (usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod [21]).

[13] Právním názorem (tzn. závěry o aplikaci a interpretaci práva), vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, je krajský soud v dalším řízení vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a v zásadě se od něj nemůže odchýlit. Právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku, je vázán i Nejvyšší správní soud a změny původně

pokračování

vysloveného právního názoru se senát rozhodující o nové kasační stížnosti nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Pokud tedy stěžovatel v nyní vedeném řízení požaduje předložení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu s poukazem na tvrzenou rozpornost závěrů vyslovených v předchozím rozsudku Nejvyššího správního soudu v totožné věci (č. j. 6 Afs 221/2020 - 53) s jinými jeho rozsudky, v uvedené věci se již tímto způsobem nemůže domoci změny právního názoru na spornou právní otázku, kterou Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku č. j. 6 Afs 221/2020 - 53 závazně vyřešil (nejen pro krajský soud, ale i pro sebe samého).

[14] Jedinou zákonem předvídanou výjimkou z nepřípustnosti opakované kasační stížnosti je námitka, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. K tomu však v posuzované věci nedošlo, neboť krajský soud v napadeném rozsudku právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený ve zrušujícím rozsudku č. j. 6 Afs 221/2020 - 53 plně následoval. Ani stěžovatel ostatně v kasační stížnosti netvrdí opak.

[15] Ze zákazu opakované kasační stížnosti dále judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec dosloveného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky, které brání odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí. Jedná se typicky o situace, kdy je původní zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu (zcela nebo zčásti) odůvodněn závažným procesním pochybením krajského, nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, nedostatečným zjištěním skutkového stavu věci či jinou vadou, pro kterou Nejvyšší správní soud nemohl v předcházejícím řízení přistoupit k posouzení věci samé (výše citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 As 79/2009 - 165, bod [24]). O žádnou z uvedených situací se však v nyní posuzované věci nejednalo, jakož ani o to, že by první kasační stížnost byla podána ve vztahu k jiné části rozsudku krajského soudu a druhá kasační stížnost napadala jeho část jinou.

[16] Aplikaci § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. pak nebrání ani skutečnost, že předchozí a následnou kasační stížnost podali rozdílní účastníci řízení před krajským (městským) soudem či osoby zúčastněné na řízení. Byla-li rozhodná právní otázka Nejvyšším správním soudem plně vyřešena k předchozí kasační stížnosti jiného účastníka, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přípustně namítat pouze to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (nálezn Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19, N 129/95 SbNU 66, bod 23). Obsahem kasační stížnosti stěžovatele (tj. v pořadí druhé kasační stížnosti v uvedené věci) je totožný předmět sporu (zda k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na stěžovatele došlo již v jiném členském státě Evropské unie) jako v případě první kasační stížnosti podané ze strany žalovaného. Tím byla zřetelně vymezena sporná otázka, kterou Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 6 Afs 221/2020 - 53 jednoznačně a jasně vyřešil, a stěžovatel měl jako účastník řízení možnost se k ní vyjádřit a uplatnit veškerou relevantní argumentaci, což také učinil.

[17] Již v citovaném předchozím rozsudku Nejvyšší správní soud v plné šíři zhodnotil správnost a zákonnost úvah daňových orgánů stran okamžiku převodu práva na stěžovatele nakládat se zbožím jako vlastník a tyto považoval za přesvědčivé a dostatečně podložené. Ze závěrů citovaného rozsudku č. j. 6 Afs 221/2020 - 53 (bod [31]) lze nepochybně dovodit, že dle názoru Nejvyššího správního soudu se žalovaný správně a dostatečně vypořádal s otázkou, kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na nynějšího stěžovatele (stočením PHM v rafinerii do cisterny dopravce), jakož i s otázkou, kdo ve sporných případech zajišťoval přepravu (stěžovatel). To byly rozhodné otázky pro závěr, že nabyli-li stěžovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě, nemohlo se místo plnění nacházet v České republice, a žalobce proto nemohl uplatnit nárok na odpočet daně. Konkrétní okolnosti svědčící

pro správnost závěru žalovaného pak Nejvyšší správní soud přehledně shrnul v bodě [25] citovaného rozsudku č. j. 6 Afs 221/2020 - 53. Uplatněné kasační námitky (včetně tvrzeného neprokázání, kdo byl první pořizovatel, na kterého bylo převedeno na území jiného členského státu Evropské unie právo nakládat se zbožím jako vlastník; které z dodání v rámci řetězové dodávky splňuje všechny podmínky intrakomunitárního plnění; zda některá z předcházejících dodání zboží nebyla spojena s přepravou; jaký byl celý řetězec subjektů, atd.) se přitom opětovně pokoušejí zpochybnit dostatečnost a správnost provedeného dokazování ze strany žalovaného a zvrátit závazné závěry předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. č. j. 6 Afs 221/2020 - 53, vydaného v téže věci, o který krajský soud v dalším řízení opřel odůvodnění zamítavého rozsudku. Z důvodů predestřených výše však již sporná otázka nemůže být správními soudy opětovně posuzována.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud tak kasační stížnost odmítl podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. [ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) a § 120 s. ř. s.] jako nepřípustnou, neboť se jedná o opakovanou kasační stížnost směřující proti rozsudku krajského soudu, který rozhodoval znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno.

[19] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

[20] Jelikož byla kasační stížnost odmítnuta, rozhodl Nejvyšší správní soud zároveň o vrácení již zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč stěžovateli dle § 10 odst. 3 věta třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, a jeho vyplacení k rukám zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení (§ 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích).

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

V Brně dne 30. srpna 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu